



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Význam a využití controllingu v hospodářské praxi

The Significance and Application of Controlling in Economic Practice

Student: Alena Kubátová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2011

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2, 5, 6 a 7 dané mi k dispozici jsem samostatně vložila a přílohy č. 3 a 4 jsem na základě interních materiálů společnosti samostatně zpracovala.

V Ostravě dne 9. května 2011

Děkuji Ing. Marcele Palochové, Ph.D. a Ing. Zdeňku Chládkovi za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěli k vypracování této bakalářské práce.

# Obsah

1. Úvod.....	1
2. Podstata a význam controllingu .....	2
2.1. Pojem controlling .....	2
2.2. Podstata a význam controllingu .....	3
2.2.1. Podnik jako kybernetický systém.....	3
2.3. Cíle a funkce controllingu .....	5
2.3.1. Přímé cíle.....	5
2.3.2. Zprostředkované cíle .....	6
2.3.3. Funkce controllingu.....	7
2.4. Historický vývoj controllingu .....	10
2.5. Controller .....	11
2.5.1. Dělbá úloh a odpovědnosti mezi controllera a manažera .....	12
2.5.2. Požadavky na controllera .....	13
2.6. Organizace controllingu .....	14
2.6.1. Základní institucionální otázky k organizaci controllingu .....	14
2.6.2. Organizační začlenění controllingu.....	15
2.6.3. Vnitřní struktura controllingového oddělení .....	16
2.7. Nástroje controllingu.....	17
2.7.1. Strategické nástroje .....	18
2.7.2. Operativní nástroje .....	20
2.8. Reporting.....	21
3. Nákladový controlling.....	22
3.1. Controlling z užšího hlediska .....	22
3.2. Odvození matematického modelu nákladového controllingu .....	23
3.3. Principy nákladového controllingu .....	26
3.4. Plánování a dodržování principů nákladového controllingu .....	29
3.5. Cenové kalkulace a čtyři úrovně cen.....	30
3.6. Analýza a tvorba PÚH.....	31
3.6.1. Analýza PÚH a fixních nákladů – plán a vyhodnocení.....	31
3.6.2. Analýza tvorby PÚH za výrobek a segment trhu .....	32
3.1. Řízení podniku na základě tvorby PÚH a čerpání fixních nákladů.....	33
4. Controlling ve vybrané společnosti.....	34
4.1. Charakteristika společnosti.....	34
4.2. Základní činnosti útvaru controlling .....	37
4.3. Činnosti controllingového oddělení zásadního charakteru.....	37
4.3.1. Plánování - tvorba a aktualizace ročních plánů .....	38
4.3.2. Reporting - vyhodnocování soustavy plánů v průběhu roku .....	40
4.3.3. Vyhodnocování zakázek a analýza příčin nákladových odchylek .....	46
5. Závěr .....	51
Seznam použité literatury .....	53
Seznam použitých zkratk	
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	

# 1. Úvod

Podnikové řízení je rozsáhlá kategorie, která zahrnuje organizování, plánování, vedení a kontrolu. Aby bylo toto řízení efektivní a bylo tak dosahováno požadovaných cílů, je nutné, aby byly jednotlivé články tohoto složitého systému účinně koordinovány a vzájemně propojeny. K tomuto účelu byl vytvořen koncept controllingu.

Přestože je controlling v současné době důležitá součást podnikového řízení a jeho význam stále vzrůstá, v učebních textech se mu příliš prostoru a pozornosti nevěnuje. Obecně je controlling koordinační koncept, který má pomoci podnikovému vedení usměrňovat chod podniku. Existují na něj ovšem různé náhledy – širší a užší. Mínění o tom, co v sobě pojem controlling zahrnuje, se liší také podle toho, zda jde o pohled teoretika nebo o pohled pracovníka z praxe.

Dále se rozlišují jednotlivé subsystémy controllingu – např. investiční controlling, finanční controlling, nákladový controlling, apod. Investiční controlling se zaměřuje zejména na investiční rozhodování v podniku. Cílem finančního controllingu je zajišťování finanční rovnováhy podniku. Nákladový controlling se zabývá např. kalkulacemi, rozpočtnictvím či analýzou příspěvku na úhradu marže.

Controllingové činnosti v podniku vykonávají buďto vybraní pracovníci z jednotlivých stávajících oddělení, nebo je zřízeno samostatné controllingové oddělení, které se na tyto činnosti přímo specializuje.

Prvotním cílem bakalářské práce je komplexně postihnout problematiku controllingu, definovat jeho základní cíle, funkce a nástroje, přiblížit vztah činnosti controllingového oddělení s činností managementu, ukázat zařazení controllingu v organizační struktuře společnosti a poukázat na význam reportingu.

Dalším cílem je pak odlišit pohled na controlling z širšího a užšího hlediska. Následně pak rozebrat užší pojetí controllingu, tedy nákladový controlling, včetně jeho základních principů, a pomocí vybraných nástrojů objasnit jeho význam pro řízení podniku.

Posledním cílem práce je analyzovat konkrétní funkce a činnosti, které vykonává controllingové oddělení v akciové společnosti VÍTKOVICE POWER ENGINEERING, zaměřit se na tři nejdůležitější z nich a poukázat na přínos controllingu ve velké společnosti.

Vlastní názory, komentáře, návrhy či připomínky jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

## 2. Podstata a význam controllingu

### 2.1. Pojem controlling

Slovo controlling je odvozeno z anglického slovesa „to control“, ke kterému lze v českém překladu najít více než padesát významů. Sloveso tedy znamená nejen kontrolovat, jak lze odvodit na první pohled, ale zejména taky řídit, ovládat, regulovat a vést. Controlling jako podstatné jméno se proto z angličtiny překládá jako kontrola, zkouška či vedení. Obdobný překlad lze nalézt také v italském či francouzském slovníku. Obecně tedy controlling znamená určitý způsob řízení podniku, který má vedení podniku a řídicí pracovníky podporovat při jejich rozhodování.

V existující literatuře týkající se controllingu je možno nalézt celou řadu definic controllingu. Obecně lze říci, že co autor, to jiné znění definice. [7] Jde zejména o autory německého případně českého původu. Angloamerická literatura se controllingem příliš nezabývá navzdory tomu, že funkce controllera v podniku pochází právě z USA. Je to dáno tím, že controlling je zde chápán jako jedna z funkcí managementu – jako kontrola.

Pro příklad lze uvést definici controllingu podle českého autora Bohumila Krále: „Controlling je obecně vyjádřeno metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů.“<sup>1</sup> Tomuto odpovídá i vymezení controllingu jedním z jeho nejznámějších propagátorů P. Horváthem: „Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků.“<sup>2</sup> Ze všech různých definic lze vybrat ta nejpodstatnější slova, a ta jsou: řízení, propojení plánování a kontroly, informace a podpora. Někteří autoři také kladou důraz na budoucnost podniku, prevenci, eliminaci odchylek a v neposlední řadě na cílovou orientaci podniku. Mimo to je ze všech výkladů patrná nutnost podpory managementu podniku, zejména vytvářením informačního zázemí.

---

<sup>1</sup> KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8. str. 26.

<sup>2</sup> KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8. str. 26.

## **2.2. Podstata a význam controllingu**

Jak již bylo řečeno, je controlling určitým nástrojem řízení, jehož úkolem je zvýšit účinnost systému řízení. Takovéto řízení předpokládá, že v podniku je k dispozici metodika plánování, která vychází z cílů stanovených vedením podniku a ostatními řídicími pracovníky. v rámci kontroly se porovnáváním plánu a skutečnosti zjišťují odchylky v běžných hlášeních z jednotlivých odpovědnostních středisek. Na základě takto zjištěných odchylek má potom vedení podniku za úkol provést opatření tak, aby bylo stanovených cílů nakonec dosaženo. Neustále tak v podniku probíhá zpětnovazební proces. Do úloh controllingu se tedy řadí:

- plánování, které zahrnuje stanovení cílů podniku,
- kontrolu, ta spočívá v porovnávání plánu a skutečnosti a následně analýze odchylek,
- řízení, při němž dochází k provádění nápravných opatření.

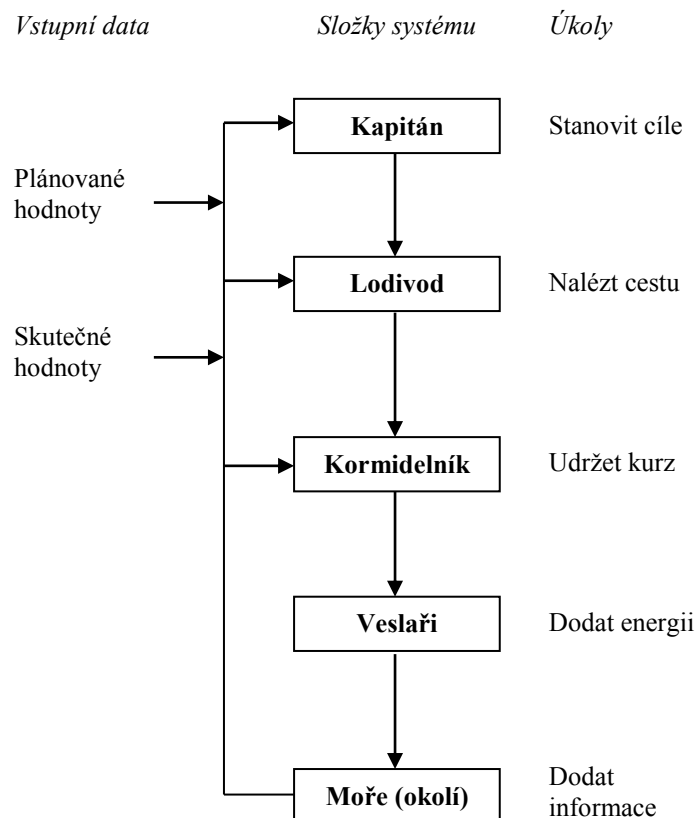
Lze proto říci, že význam controllingu spočívá v tom, že díky průběžnému porovnávání plánu se skutečností je možno včas rozpoznat slabá místa v podniku a jeho vedoucí pracovníci tak mají možnost relativně rychle provést potřebná opatření. [8]

### **2.2.1. Podnik jako kybernetický systém**

Pojem kybernetický systém pochází z řeckého výrazu „kybernetes“, který v překladu znamená kormidelník. Kormidelník má za úkol udržovat loď ve stanoveném kurzu podle aktuálních informací o pozici lodi, nezávisle na vlivech proudů a větru a to činí pomocí odpovídajících opatření. Tento popis lze aplikovat i na podnik. Kybernetický systém podniku odpovídá uzavřenému okruhu pravidel, který obsahuje základní části controllingu a propojuje je v ucelený systém. [8]

Řada autorů tedy při znázornění a popisu controllingu využívá metafory a přirovnává jej k lodi, která pluje po moři, nebo také k letadlu, které míří přes hory a oceány. v prvním případě plní controller funkci lodivoda a v druhém zastává funkci navigátora. [7] Pokud je podnik přirovnáván k lodi, lze jeho složky a úkoly znázornit takto:





**Obrázek 2.1** Kybernetický systém [7] [8]

Pojmy použité v tomto schématu lze aplikovat v podniku a mohou být přiřazeny různým funkcím a jejich nositelům v podniku.

- **Kapitán** je v postavení, které je srovnatelné s postavením podnikového vedení, které stanovuje cíle v podobě plánovaných hodnot;
- **Lodivod** je controller, jehož úkolem je s využitím metody porovnávání plánu se skutečností nalézt cestu, jak dosáhnout vytyčených cílů;
- **Kormidelník** má za úkol podporovat lodivoda. Kormidelníkem jsou tedy řídicí pracovníci. Ti se snaží udržovat kurz, což má zajistit dosažení cíle. Jestliže se vyskytnou odchylky, které mohou plnění cíle ohrozit, musí předávat informace controllerům, kteří navrhnu naprávná opatření;
- **Veslaři** jsou odborní pracovníci podniku, kteří provádějí zadané práce. Jejich výkony jsou předávány okolí podniku, tedy na trh, který je buď přijme, nebo nepřijme;
- **Moře** nebo také okolí, představuje trh. Z něj se čerpají informace, do jaké míry jsou podnikové výkony akceptovány. Informace jsou předávány managementu a controllingu, aby mohly být vytvořeny podklady pro budoucí rozhodnutí. [7]

Těžištěm celého kybernetického systému je průběžný zpětnovazebný proces, který je zobrazen šipkami vedoucími z moře ke kapitánovi, lodivodovi a kormidelníkovi. Trvalou zpětnou vazbou jsou řídící pracovníci nuceni neustále provádět taková rozhodnutí, která mají zajistit konečné dosažení cíle. [8] Zpětná vazba tedy slouží nejen ke kontrole cílů ve sledovaném období, ale musí také poskytovat podklad pro odhad očekávaného vývoje v budoucnosti.

## **2.3. Cíle a funkce controllingu**

### **2.3.1. Přímé cíle**

Základem a důvodem vybudování controllingu a jeho funkcí ve společnosti jsou cíle controllingu. Za obecný cíl controllingu se považuje přispění k zajištění životaschopnosti podniku. Do zajištění životaschopnosti podniku se pak zahrnují tři cíle řízení a to zajištění schopnosti anticipace a adaptace, zajištění schopnosti reakce a zajištění schopnosti koordinace.

#### **a) Zajištění schopnosti anticipace a adaptace**

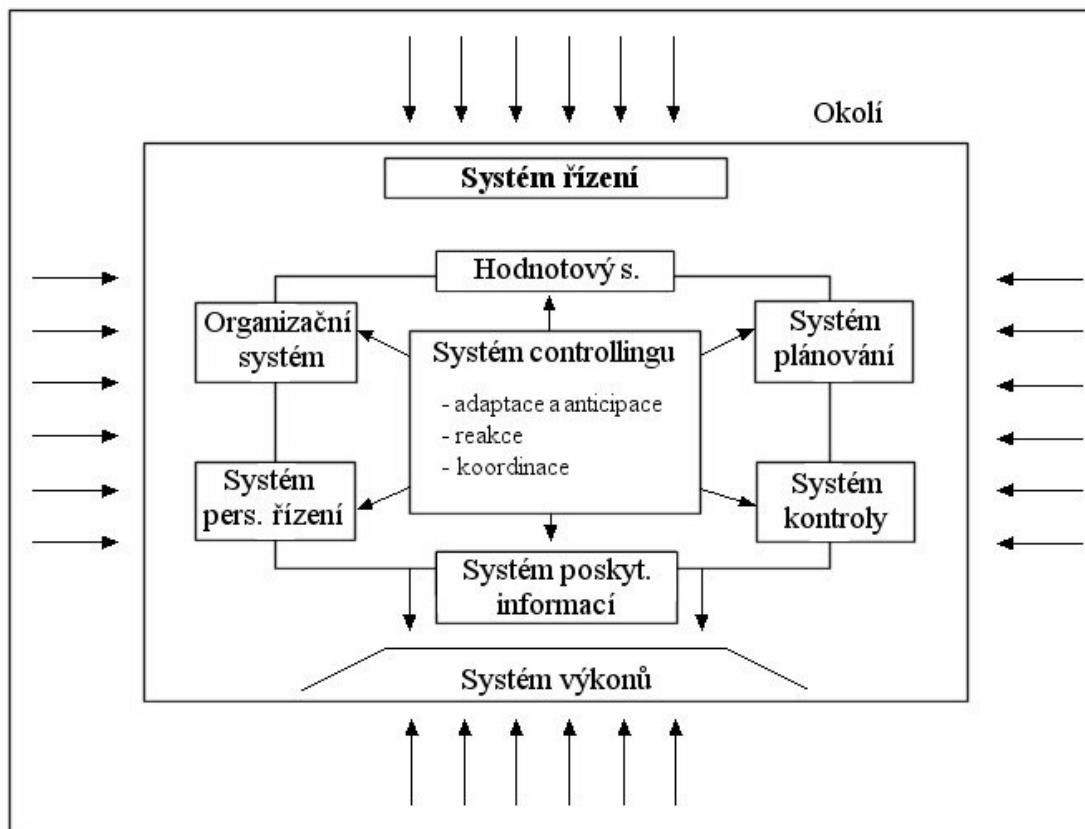
Úkolem controllingu je zajistit vytvoření předpokladů pro kroky k přizpůsobení se. Controlling má poskytovat informace o již existujících změnách okolí (schopnost adaptace) a o zprostředkování důležitých údajů o případných budoucích změnách okolí (schopnost anticipace).

#### **b) Zajištění schopnosti reakce**

K dosažení toho cíle řízení přispívá controlling tak, že zavádí informační a kontrolní systém, který poskytuje managementu průběžně informace o vztahu plánovaného a skutečného vývoje.

#### **c) Zajištění schopnosti koordinace**

Controlling má v systému řízení zajistit koordinaci tak, že vytvoří předpoklady v technice řízení ke sladění činností jednotlivých podsystémů řízení. [1]



Obrázek 2.2 Cíle controllingu v systému řízení<sup>3</sup>

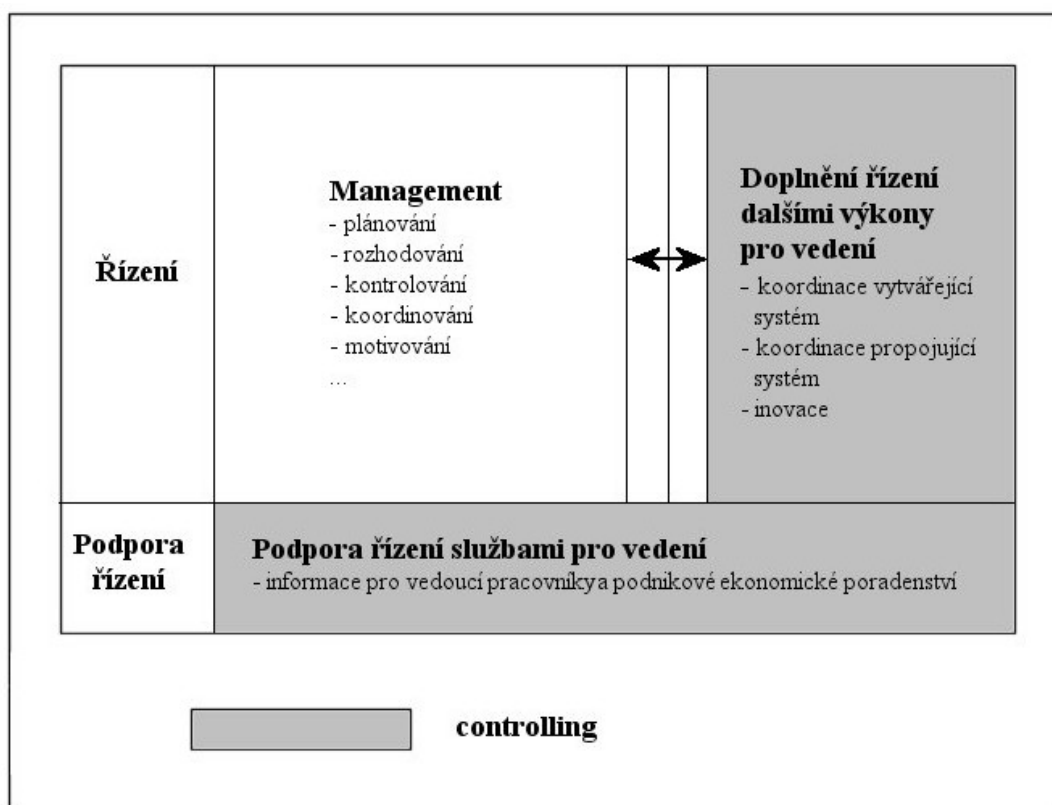
### 2.3.2. Zprostředkované cíle

Na podnik se lze dívat jako na prostředek, s jehož pomocí uskutečňují obchodní partneři, zaměstnanci a okolí různé cíle. Ukazuje se, že předpokladem stability podniku je alespoň přibližně rovnoměrné splnění cílů ve všech těchto oblastech, přičemž jsou všechny cílové oblasti stejně kritické. Management podniku se snaží tuto rovnováhu nějakým způsobem dodržovat, poněvadž nedostatečné splnění cílů v jednotlivých oblastech nemůže být kompenzováno překročením plnění v jiné oblasti. Úkolem controllingu je podpořit management při přípravě strategie této rovnováhy. Požadavky a očekávání jednotlivých skupin či oblastí jsou považovány za zprostředkované cíle controllingu. ke splnění těchto cílů plní controlling v rámci systému řízení určité výkony a funkce. [1]

<sup>3</sup> ESCHENBACH, R. *Controlling*. Přel. P. Fialová; E. Chmátalová. 1. vyd. Praha: Aspi, 2004. 816 s. ISBN 80-7357-035-1. str. 94.

### 2.3.3. Funkce controllingu

Mezi hlavní funkce managementu podniku patří zejména plánování, rozhodování, koordinování, motivování, informování, kontrolování, atd. Protože je controlling podsystémem řízení podniku, provádí výkony a služby pro řízení a doplňuje, resp. podporuje management při plnění jeho úloh. To zahrnuje podporu řízení službami vedení a doplnění řízení dalšími výkony vedení (viz obrázek 2.3).



Obrázek 2.3 Schéma doplnění managementu výkony a službami controllingu pro řízení [1]

#### a) Podpora řízení službami vedení

Tato podpora spočívá v poskytování klasických služeb a výkonů manažerům pro jejich rozhodování, mezi které patří informace vedoucích pracovníků, podpora řízení pomocí feed-back a feed-forward-information (informace o dopředné a zpětné vazbě) a podnikové ekonomické poradenství ve speciálních otázkách. v této činnosti stojí controlling vedle dalších vnitropodnikových či externích služeb, jako je např. právní oddělení, podnikoví poradci, atd. Služby, které v této oblasti controlling provádí lze zahrnout pod pojem informační funkce. [1]

#### b) Doplnění řízení dalšími výkony vedení

Jde o služby pro vedení podniku spočívající ve spolupráci controllingu na řízení podniku a na vytváření podnikových struktur. Výkony řízení jsou zde vybudování a péče o

podnikově ekonomický systém a nástroje, systémová koordinace (koordinační funkce) a vnášení myšlenek controllingu do podnikových rozhodnutí při spoluvytváření rozvoje a obnovy podniku (inovační funkce). [1]

## **Koordinace**

V rámci své funkce koordinace musí controlling podporovat decentrální inteligenci u jednotlivých částí podniku. Jejím omezením by mohlo dojít ke zničení informačního bohatství, schopnosti inovace a specifického potenciálu řešení problémů. Úkolem controllingu je vytvářet komunikační vztahy tak, aby vznikla optimální kombinace propojení jednotlivých oddělení. Decentralizované jednotky přitom musí být ve velké míře samostatné, svobodné, musí mít kompetence rozhodování a ve stejné míře pak povinnosti vůči celku. Ten ručí za nasazení inteligence a potenciálu oddělení. Controlling tedy musí vytvářet nezbytné předpoklady pro koordinaci decentralizovaných jednotek.

### **a) Koordinace tvořící systém**

Dále je úlohou controllingu vytvářet předpoklady pro koordinaci v systému řízení. Ten se skládá z určitých prvků a jejich vztahů. Koordinace se tedy odehrává v podsystémech i mezi nimi. Pokud jsou jednotlivé podsystémy přesně určeny, lze popsat funkci koordinace controllingu tvořící systém. Podsystémy řízení jsou:

- **Hodnotový systém** – je základem řízení, má vliv na obsahové vytváření ostatních podsystémů. Obsahuje etické, ekonomické a společenské hodnoty a normy řízení podniku vůči podniku, zaměstnancům a okolí;
- **Systém plánování a kontroly** – lze ho označit za celek obsahující všechny plány vypracované v podniku. Zahrnuje strategický systém, který formuluje strategické cíle a provádí zhodnocení strategie a strategické rozpočtování, a operativní systém plánování, pod který spadá střednědobé plánování věcného cíle, střednědobé a krátkodobé plánování formálního cíle a tvorba rozpočtu;
- **Systém zajištění informací** - zahrnuje všechny skutečnosti, znaky a události systému, které jsou důležité pro řízení. Skládá se ze strategického systému pořízení informací a operativního systému pořízení informací;
- **Organizační systém** – celek cílově zaměřených opatření, jejichž pomocí je strukturován sociální systém a jsou uspořádány činnosti lidí, které patří do systému, použití prostředků a zpracování informací;
- **Systém personálního vedení** – zahrnuje aktivity, které se používají k řízení jednání zaměstnanců. Obecně má charakter motivačního systému – zaměstnanci mají být

vhodnými nástroji a procesy vedení k co nejlepšímu využití jejich vlastností ve prospěch podniku. [1]

### **b) Koordinace propojující systém**

Cílem této koordinace je nejvhodnější nasměrování dílčích podsystémů a vynechání všeho neefektivního při sladění podsystémů řízení. Příkladem koordinace propojující systém je tvorba rozpočtu. Ta se zvláště rozvinula a stala se nedílnou součástí controllingu. Sjednocení tvorby rozpočtu pro všechny oblasti v podniku je považováno za nejúčinnější prostředek nasměrování pracovníka odpovědného za rozhodování k chování vedoucímu k žádoucímu cíli.

### **Inovace**

Inovační funkce je odvozena z potřeby podniku se v průběhu činnosti přizpůsobovat a inovovat. Tato funkce znamená, že má controlling pomáhat řídit inovující strategické postupy rozhodování, které jsou základním kamenem zajištění existence podniku. Controlling zde nenahrazuje management v procesu rozhodování, ale působí společně.

Rozsah inovační funkce je závislý na mnoha faktorech. Mezi nejdůležitější faktory patří skutečný stav systému podniku. Jestliže je podnik v rovnováze s okolím, není potřeba inovace a přizpůsobení se tak velká, jako v případě výrazné nerovnováhy. Dalšími faktory jsou například připravenost managementu přiznat podíl controllingu při strategickém rozhodování a s tím také dále souvisí stav vývoje controllingu v podniku. [1]

### **Informace**

Veškeré rozhodovací procesy a procesy utváření cíle jsou závislé na předešlých informačních procesech. Informační aspekty jsou také součástí již jmenované koordinační a inovační funkce. Informační funkce znamená zajišťování informací plánovacího a kontrolního systému, ostatních systémů řízení a je podporou výše uvedených dvou funkcí.

Informační funkce je založená na tom, že je třeba z prováděcího systému vybrat informace pro řízení a zpracovat je do informačního systému řízení. Získání a příprava informací jsou však v praxi spojeny s mnoha problémy, např.:

- Problémy množství – výzkumy ukázaly, že poptávka po informacích se pohybuje mezi 6 až 11 % potřeby informací. To znamená, že cca 90 % informací, které jsou k dispozici, nejsou při řízení využity. Navíc čím více přesahuje nabídka informací poptávku, tím se dá očekávat kvalitativně horší rozhodnutí;
- Problémy komunikace – jsou způsobeny časovým nesouladem vzniku a použití informace;

- Problémy hospodárnosti – informatika se stává těžce zvládnutelným problémem, protože rostoucí náklady na pořízení a zpracování informací nejsou měřitelné.

Controlling má v rámci informační funkce za úkol vybudovat systém zajišťování informací (to souvisí s koordinací vytvářející systém) a zabezpečit běžný provoz tohoto systému. Běžný provoz zahrnuje získání, zpracování a zprostředkování informací a průběžnou péči o systém zajišťování informací. [1]

## **2.4. Historický vývoj controllingu**

### **V zámoří**

Nelze jednoznačně říci, kdy controlling vznikl. Jeho počátky je však možné vystopovat již na přelomu 19. a 20. století u rychle se rozvíjejících dopravních a výrobních podniků v USA (např. General Electric Company nebo Ford Motor Company). Tehdy se vedle pracovníků, kteří se zabývali problematikou vývoje finanční a ekonomické situace podniku jako celku, stali nezbytným článkem vrcholového řízení podniku i pracovníci zodpovědní za informace vnitropodnikového řízení – controlleri. [2] Široký rozvoj controllingu nastal v období světové hospodářské krize, která si vynutila přehodnotit dosavadní způsoby vnitropodnikového řízení. V té době byly controllerům přiděleny i další úlohy, zejména příprava informací pro plánování a rozhodování, také tvorba metodického aparátu pro kontrolu dosahování podnikových cílů a poradenství pro vedoucí pracovníky. K největšímu rozvoji v USA pak došlo v 50. a 60. letech minulého století. Náplň práce controllerů tehdy sahala od oblasti tvorby plánu, jeho vyhodnocení, srovnání se skutečností a návrhu opatření, přes řízení daňových záležitostí, nákladů, financí, majetku podniku a jeho pojištění, až po tvorbu metodického aparátu pro účetnictví. v 70. letech došlo k transformaci funkce controllera do funkce finančního manažera. Jeho úkolem je nyní mimo jiné plánování, získávání kapitálu, účetnictví a controlling, hodnocení a poradenství. [7]

### **V západní Evropě**

V Evropě se controlling prosadil až po 2. světové válce hlavně v souvislosti s poválečnou obnovou hospodářství a vstupem amerického kapitálu. Důvodem také bylo zřizování funkce controllerů u dceřiných amerických firem. V polovině 70. let rostl z důvodu souběhu vnitřních a vnějších okolností (stagnace průmyslu a ropná krize) tlak na hospodárnost a efektivní řízení podniků. Jednou z možností jak se se situací vyrovnat bylo zavádění controllingu. Došlo k rozvoji controllingu a to nejen v podnikové praxi, ale od konce 70. let také na akademické půdě. [7]

## **V České republice**

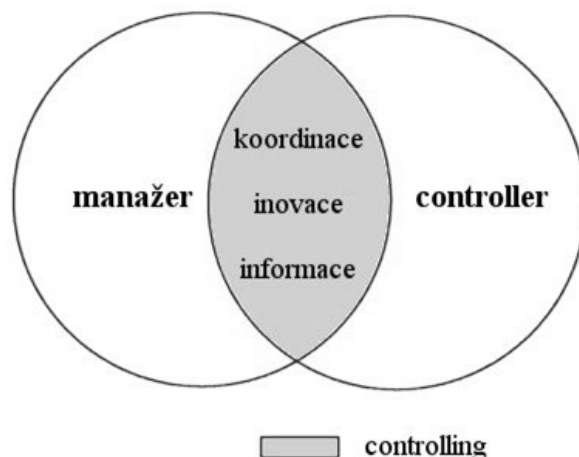
První znaky controllingového řízení v České republice je možno nalézt už ve 20. letech minulého století v průmyslových podnicích inspirovaných americkými vzory. Za průkopníka controllingu (resp. controllingové filozofie, protože instituce controllingu nebyly v koncernu zřízeny) u nás se považuje Tomáš Baťa. Po krátkém poválečném oživení následovalo období útlumu controllingu a ten se poté opět objevil až v 90. letech. Stejně jako controlling v Evropě souvisel s přílivem amerického kapitálu, u nás souvisel se vstupem německého a rakouského kapitálu. [7]

### **2.5. Controller**

Hlavní úkoly controllera spočívají v získání, zpracování, sestavení přehledů a prezentaci údajů pro to, aby mohla být učiněna příslušná opatření či rozhodnutí. Má tedy informace sbírat a využívat, k čemuž je nutné v podniku zavést plánovací, kontrolní a řídicí systém orientovaný na cíle. Na řídicím procesu by se měli podílet všichni pracovníci, nejen controlleri. Ti mají být pouze koordinátory, poradci a navigátory. [8]

K realizaci controllingu není nezbytně nutné zřizování nových míst či oddělení, která jsou specializovaná k výkonu controllingové činnosti. Controllingové funkce mohou být převzaty jinými, již existujícími pracovišti. Je však vhodné, a v dnešní době už také běžné, vytváření controllingových oddělení ve středních a větších organizacích. I když jsou tato místa zřízena, jak bylo výše zmíněno, není controlling věcí pouze controllera, ale každého manažera. Tato souvislost je znázorněna v následujícím schématu, které vyjadřuje, že controlling patří jak do činností manažera, tak do oblasti činnosti controllera.





**Obrázek 2.4 Controller a kooperace controllingu<sup>4</sup>**

Každý manažer nezávisle na svém postavení v hierarchii a na svém rozsahu působnosti sleduje cíle, plánuje cestu k jejich dosažení, sleduje úlohy, které z toho vyplývají, a určuje čas od času stav dosažení cíle. To platí jak pro jednotlivé manažery, tak pro podnik jako celek. Nositeli procesu controllingu tak musí být všichni vedoucí pracovníci, kteří jej podpoří svými výkony. Tímto se dostává controlling také do managementu. Naproti tomu jsou controlleri odpovědní za řízení controllingu. Příspěvky controllerů a manažerů se tedy v controllingu doplňují. O controllingu ve vlastním smyslu lze hovořit pouze tehdy, když mezi manažery a controllery funguje kooperace a komunikace.

### **2.5.1. Dělbá úloh a odpovědnosti mezi controllera a manažera**

#### **Controller**

- koordinuje základy plánování a rozhodování,
- periodicky informuje o výši a příčinách odchylek od cíle,
- pravidelně informuje o změnách v podnikovém okolí,
- poskytuje podnikohospodářské poradenství,
- tvoří podnikohospodářské postupy a nástroje a koordinuje rozhodnutí,
- podílí se na vývoji podniku (např. podporou inovace),
- je navigátorem a poradcem manažera.

<sup>4</sup> ESCHENBACH, R. *Controlling*. Přel. P. Fialová; E. Chmátalová. 1. vyd. Praha: Aspi, 2004. 816 s. ISBN 80-7357-035-1. str. 117.

## **Manažer**

- plánuje hodnoty rozpočtu, cíle podnikových výkonů a opatření k dosažení cílů a provádí rozhodnutí,
- stanovuje nápravná opatření při odchylkách od cíle,
- reaguje tak, aby se cíle a opatření přizpůsobovaly měnícím se podmínkám okolí,
- využívá podnikohospodářské poradenství,
- řídí s orientací na cíle a využívá k tomu plánování a kontrolu,
- chápe controllera jako nutného partnera v procesu řízení.

Přesná hranice mezi oběma oblastmi úloh neexistuje, navíc se postupem času stává tato hranice stále prostupnější. Manažer přebírá úlohy controllera a ten zase více vstupuje do managementu. [1]

### **2.5.2. Požadavky na controllera**

Aby byl controlling úspěšný, je nutné, aby měl controller určité osobní schopnosti. Požadavky, které jsou v tomto směru na controllera kladeny, je třeba rozlišovat na osobní a odborné.

#### **Osobní požadavky**

Mezi osobní požadavky na osobu controllera patří zejména nezaujatost, schopnost navazovat kontakt, umění přesvědčovat, abstraktní myšlení, porozumění pro druhé, empatie – tedy schopnost vcítit se do druhých osob, schopnost předání svých myšlenek a schopnost řídit a vést. Poslední ze jmenovaných požadavků předpokládá znalosti moderních metod řízení, které umožní controllerovi, aby pracovníky správně motivoval a podporoval tak jejich iniciativu. Schopnost předávání myšlenek je důležitá proto, aby mohl controller v dílčích oblastech dosahovat daných cílů. To je možné pouze tehdy, když ostatní pracovníci tyto cíle a s nimi i controllera a jeho činnost akceptují. Pro tuto činnost jsou navíc nezbytné schopnosti komunikace, kontaktu a umění přesvědčovat. [8]

#### **Odborné požadavky**

K odborným požadavkům se řadí především znalosti v oboru podnikohospodářských koncepcí, nástrojů a technik a schopnosti metodicko-koncepčních přístupů. Nezbytné jsou všeobecné znalosti hospodářských a sociálních věd, a také znalosti financí a účetnictví, a neméně nutné jsou znalosti organizace a podnikového plánování, znalost zpracování dat a manažerského informačního systému. Mezi znalosti controllera by měla patřit také problematika marketingu. [8]

## **2.6. Organizace controllingu**

### **2.6.1. Základní institucionální otázky k organizaci controllingu**

Základní otázkou je, zda mají být úlohy controllingu plněny ve vlastních podnikových útvarech, nebo je vyřizovat externě, či je rozdělit mezi více útvarů. Odpověď na tuto otázku zásadně ovlivňuje organizační strukturu podniku. Nelze však jednoznačně odpovědět buď/anebo, a to zejména u malých a středních podniků. Jak bylo již dříve uvedeno, ve větších podnicích je vhodné a běžné zřizování vlastních útvarů, které vykonávají controllingovou činnost. Nicméně u malých a středních podniků je pro dosažení uspokojivého řešení potřebné zvážit výhody a nevýhody variant.

V malých a středních podnicích existuje v menším počtu pracovníků lepší komunikace, proto je koordinační funkce controllerů méně významná. K tomuto se přidávají také nižší nároky na plánování a kontrolu, což je dáno velikostí podniku, a místo controllera tak často není plně využito. Proto jsou jim poté přidělovány jiné úlohy, které jsou controllingu cizí a controllingová činnost je přesouvána například na asistenty ředitele podniku. Dále je faktem, že controllera s požadovanou kvalifikací lze na trhu práce sehnat pouze za odpovídající odměnu, což může společně s jeho vysokou faktickou mocí vést k potížím s akceptováním této osoby. Tomuto lze předejít, když se úlohy controllera přesunou na pracovníky, kteří jsou k dispozici. Rozdělení controllingových činností mezi manažery vyžaduje jejich intenzivní spolupráci. S tím však souvisí také problémy s akceptováním daných úkolů kvůli zvýšené pracovní vytíženosti manažerů.

Pro odpověď na otázku, zda zřídit vlastní útvar controllingu, či rozdělit jeho úlohy na stávající oddělení, jsou vedle velikosti podniku důležitá také další kritéria, například současný stav vývoje controllingu v podniku. Čím více je rozvinutější myšlení o controllingu, tím spíše se podnik rozhodne zřídit vlastní controllingové oddělení. Poslední varianta odpovědi – zadání controllingu externím specialistům – je relativně vzácná a jako trvalé řešení se neosvědčuje. Je to z toho důvodu, že těžiště práce controllingu leží v operativní oblasti. Navíc u externích controllerů nelze automaticky předpokládat požadované odborné a metodické znalosti a je otázkou, zda budou ochotni a motivováni k získávání těchto vědomostí. Tato varianta však může mít i své výhody např. při iniciování strategických procesů nebo při zavádění nových nástrojů. Také při zavádění controllingu v malých a středních podnicích, kde zatím není k dispozici kvalifikovaný personál a kde není zřízení samostatného controllingového pracoviště ekonomicky výhodné. Nespornou

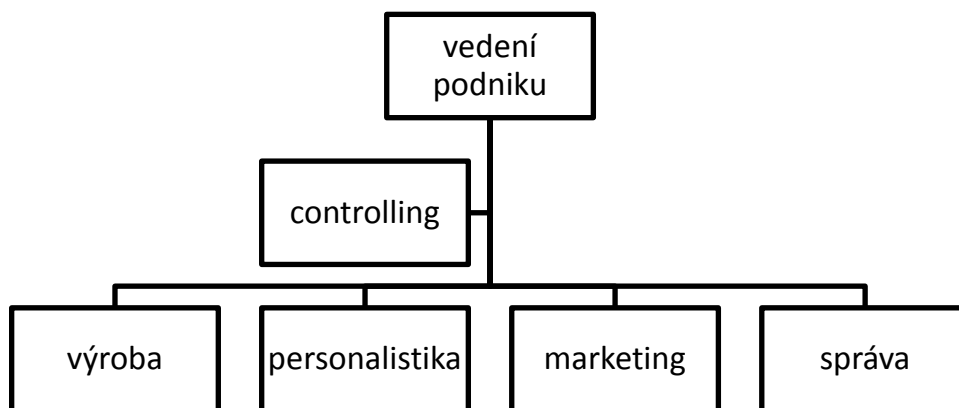
předností tohoto řešení je velmi nízká míra sporů s vedením podniku a rychlejší zavedení controllingového systému.

### 2.6.2. Organizační začlenění controllingu

Controllingové oddělení může podle stavu vývoje a situace působit buď jako štábní nebo jako liniová jednotka. Tzn., buď disponuje rozhodovacími a nařizovacími kompetencemi, nebo ne. Je to závislé na tom, zda je považována hlavně za podporu řízení nebo spíše za výkon řízení. Také to souvisí s tím, že čím úplněji plní controller své úkoly, tedy čím je controlling v podniku rozvinutější, tím více se bude blížit liniové instanci. Při zavádění nového controllingového střediska může být výhodnější zřídit jej ve štábní funkci, ale s pokračujícím vývojem je nutné obdržet liniová oprávnění. [1]

#### Štábní pozice

Controlling zde má funkci servisní, která spočívá v pomoci při řízení. Controller je začleněn do vrcholového vedení, nejčastěji představenstva společnosti. Inovační a koordinační funkce je obtížně splnitelná, protože controller postrádá oprávnění k řešení vážných, krizových a strategických odchylek a je tak zcela závislý na podpoře vrcholového vedení. [7]



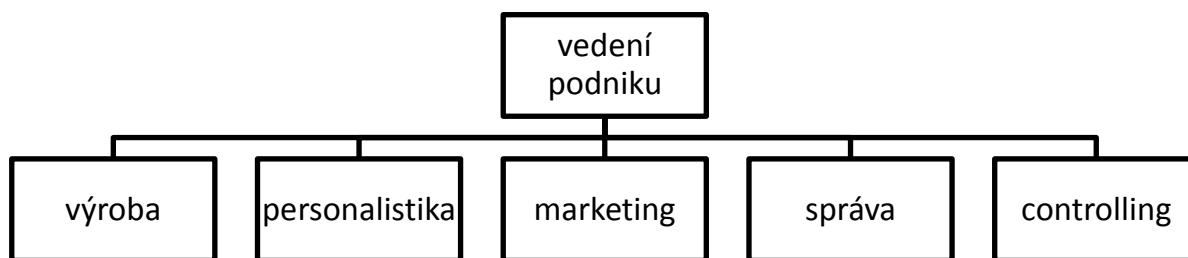
Obrázek 2.5 Organizační schéma štábního začlenění controllingu<sup>5</sup>

#### Liniová pozice

Převzetí liniových úloh controllingem a posílení jeho začlenění v liniové pozici lze odůvodnit zejména v krizových situacích. Controller opouští pozici čistě poradního orgánu a stává se odpovědným za přijatá rozhodnutí. v praxi se však ukázalo, že při běžném chodu

<sup>5</sup> MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. 182 s. ISBN 978-80-7380-049-9. str. 20.

podniku se tato pozice stává poměrně málo stabilní. Liniová pozice je přijatelná zejména při začlenění controllingu na nižších úrovních řízení.



**Obrázek 2.6 Organizační schéma liniového začlenění controllingu<sup>6</sup>**

Controlling je podobně jako logistika nebo personalistika průřezová funkce, která postupuje celým podnikem. Proto je vhodné, aby se to projevilo také v organizační struktuře. Ve velkých společnostech se to řeší decentralizací controllingu, kde jsou decentralizovaná pracoviště podřízená centrálnímu controllingu (centrální controlling má vlastní liniové vazby), vedoucímu příslušného útvaru (s centrálním controllingem probíhá pouze výměna informací) nebo jsou po linii výkonové podřízena příslušným útvarům a po odborné linii centrálnímu controllingu (tzv. dotted-line = princip přerušované čáry). U posledního způsobu přes hrozící dvojí podřízenost převažují klady, a to zajištění jednotnosti controllingového systému, přístup k datům a informacím příslušných útvarů a dobrá spolupráce s nimi. [7]

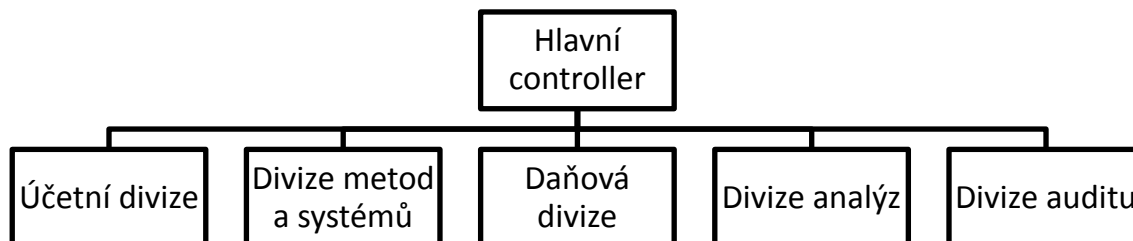
### **2.6.3. Vnitřní struktura controllingového oddělení**

Controllingové oddělení může být stejně jako jiná oddělení podniku vnitřně uspořádáno.

- **Podle činnosti** – funkce controllera může být zřízena pro podnikové plánování a tvorbu rozpočtu, pro reporting, analýzu investic, atd.;
- **Podle funkcí** – jsou zřízena místa controllera marketingu, materiálového hospodářství, logistiky, atd.;
- **Podle adresáta** – této specializace se využívá u divizních organizací a nadnárodních podniků. Potom vzniká např. divizní controller, regionální controller, apod.

<sup>6</sup> MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. 182 s. ISBN 978-80-7380-049-9. str. 20.

Vliv na vnitřní uspořádání controllingového oddělení a rozsah činnosti controllerů mají vliv faktory jako např. provozní požadavky podniku, historický vývoj podniku, síla potřeby controllingu nebo personální faktory. Příklad organizačního uspořádání controllingového oddělení je v následujícím schématu.



**Obrázek 2.7 Příklad organizační struktury controllingového oddělení [7]**

- Účetní divize zde má za úkol účetnictví a rozpočty;
- Do činností Divize metod a systémů spadá organizace účetních metod a systémů, řízení nákladů, řízení platební struktury, administrativní služby, poštovní služby a komunikační servis;
- Daňová divize má na starosti daně z příjmů, majetkové daně a ostatní daně;
- Divize analýz provádí ekonomické studie, statistické a prognostické studie;
- Divize auditu se stará o interní audit, koordinaci s externími auditory a speciální audit.

## **2.7. Nástroje controllingu**

Controlling lze rozdělit na operativní a strategický. Strategický controlling se má orientovat na podporu managementu při budování potenciálů úspěchu. Operativní controlling je systém řízení, který zachycuje kratší časový úsek.

Při stálém porovnávání odchylek skutečnosti od plánovaného stavu má možnost zasahovat do průběhu podnikových činností a optimalizovat je. Orientuje se zejména na řízení rentability, likvidity a hospodárnosti podniku. Základní charakteristiky a rozdílnosti operativního a strategického controllingu jsou znázorněny v následující tabulce.

Kritérium	Controlling	
	operativní	strategický
Časový horizont	omezený	neomezený
Veličiny	kvantitativní	kvalitativní
Okolí	zmapované, známé, předvídatelné	nespojité, vyvíjející se, obtížně předvídatelné
Počet variant	nízký	vysoký
Charakter problémů	strukturovatelné	jedinečné, obtížně strukturovatelné
Stupeň detailizace	vysoký	nízký
Hierarchie řízení	nízká	vysoká

**Tabulka 2.1 Základní charakteristiky operativního a strategického controllingu<sup>7</sup>**

Stejně tak jako se dělí controlling, tak se i nástroje, které využívá, člení na operativní a strategické.

### **2.7.1. Strategické nástroje**

Metody používané ve strategickém controllingu je možno zjednodušeně rozdělit do dvou skupin.

- a) Metody kvalitativního charakteru
- b) Metody kvantitativního charakteru

#### **Metody kvalitativního charakteru**

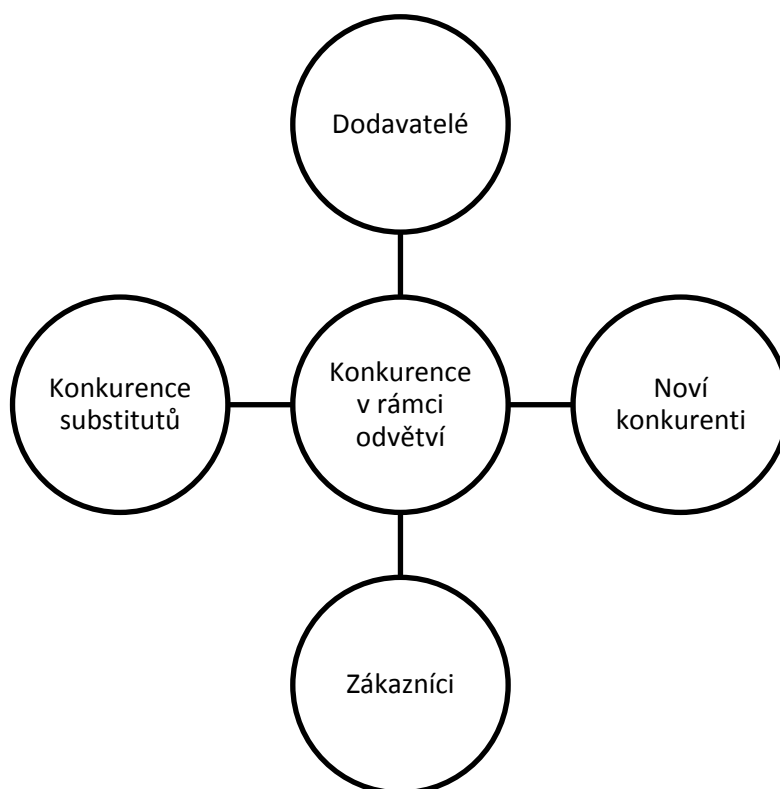
Tyto nástroje slouží k rozpoznání možných budoucích vlivů na prosperitu podniku, dále k zjištění možných příčin a důsledků a zvážení jejich promítnutí do strategického plánování podniku. Pouze pokud jsou správně uplatněny kvalitativní nástroje, lze přistoupit ke kvantifikaci a užití koncepčních metod při vytváření podnikové strategie.

Metody jsou založené na individuální nebo kolektivní výpovědi o současném či budoucím charakteru stavu věci. Používají informace získané zkušeností, znaleckým odhadem, anebo intuicí. Mezi metody kvalitativního charakteru patří např.:

- **SWOT analýza** – neboli analýza silných a slabých stránek, hrozeb a příležitostí. Je základním východiskem pro budoucí odhalení potenciálů podniku. Představuje subjektivní názor pracovníků o vlastním podniku;

<sup>7</sup> MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. 182 s. ISBN 978-80-7380-049-9. str. 29.

- **BCG matice** – jedná se o analýzu portfolia, která je nástrojem pro určování strategických oblastí a pro výběr strategií. Zaměřuje se pouze na dva rozhodující faktory, a to relativní tržní podíl a růst trhu;
- **PEST analýza** – jejím cílem je rozeznat faktory působící v makrookolí podniku a odlišit takové faktory, které budou významnou měrou působit na podnik. Měly by z ní vzejít návrhy, jak čelit budoucím ohrožením a jak se jim přizpůsobit;
- **Analýza odvětví** – nejčastěji se používá Porterův model 5 sil (viz obrázek 2.8). Cílem tohoto modelu je umožnit pochopení, které síly v prostředí podniku působí, identifikovat ty s největším významem pro podnik a ty, které může podnik ovlivnit.



**Obrázek 2.8 Porterův model 5 konkurenčních sil**

### **Metody kvantitativního charakteru**

Nástroje kvantitativního charakteru by měly doplňovat použití kvalitativních nástrojů, jejichž pomocí byly minulé, současné a budoucí jevy pojmenovány. Kvantitativní metody mají pomoci tyto jevy vyjádřit v číslech. Patří mezi ně využití časových řad, kauzální metody nebo aplikace predikčních modelů.



## 2.7.2. Operativní nástroje

Vzhledem k hlavnímu cíli podniku, což je dosažení určité úrovně zisku, je třeba pečlivě sledovat položky nákladů a výnosů. A zatímco zvyšování výnosů bývá především úkolem marketingu, řízení nákladů patří do úloh controllingu.

Předmětem analýz v oblasti nákladů jsou dvě základní oblasti.

- a) **Které položky** nákladů budou dále sledovány a řízeny a jak velká pozornost jim bude věnována. Dále by v této oblasti měly být předmětem zkoumání skupiny nákladů, jejich vývoj a případně závislost na tržbách. Nástroje využívané k těmto analýzám jsou např. nákladové modely nebo vertikální a horizontální analýzy nákladů.
- b) **Jakým způsobem** budou náklady přiřazovány jejich nositelům (výkon, zákazník). Tady jde o rozhodnutí o metodě výpočtu krátkodobého výsledku hospodaření, rozhodnutí o podobě kalkulačního systému a volbu vhodného ukazatelového systému. [7]

Příklady operativních nástrojů controllingu:

- **Analýza ABC** – v této analýze jsou srovnávány objemy a hodnoty. Je empiricky prokázáno, že relativně malá množství z celkového objemu mohou tvořit relativně velkou hodnotu. Pokud se vedení podniku těmito malými množstvími intenzivně zabývá, dosahuje obvykle velkých efektů. Obecně platí, že náklady členěné podle druhů, procesů či středisek, jsou rozděleny do tříd A, B, C. A představuje 5 % položek, které přinášejí 75 % efektů. B je 20 % položek, které dosahují 20 % efektů a třída C s 75procentním podílem přináší obvykle 5 % efektů;
- **Analýza bodu zvratu** (nebo také analýza kritických bodů tzv. break-even point) - bod zvratu nastává v situaci, kdy výnosy podniku pokryjí jeho náklady a výsledek hospodaření je tedy roven nule. Tato analýza spočívá v grafickém zachycení průběhu nákladů a výnosů. Lze ji využít v řadě oblastí, např. pro stanovení cílového zisku, řízení fixních a variabilních nákladů, k projektování výrobní kapacity, optimalizaci výrobního programu, pro určení bezpečnostních koeficientů, nebo kontrolu cenové politiky;
- **Target Costing (TC)** – tzv. kalkulace cílových nákladů je nástroj, jehož pomocí mají být snižovány celkové náklady výrobku po dobu jeho životního cyklu s ohledem na výrobu, výzkum a vývoj, marketing, controlling a nákup. Podmínkou je absolutní orientace podniku na zákazníka. Základní otázkou je zde: Kolik může

produkt stát? Kalkulace tedy probíhá opačným postupem než obvykle – od ceny směrem k nákladům;

- **Kalkulace ABC** (Aktivity Based Costing) - využívá alokaci nákladů na kalkulační jednici přes aktivity, které jsou pro tvorbu výkonů nezbytné, nikoliv přes střediska. Základním smyslem je zde co nejpřesněji vyjádřit vztah nákladů k příčině jejich vzniku a to hlavně v situaci, kdy příčinou jejich růstu není zvýšený objem produkce. [7]

## 2.8. Reporting

Reporting je ucelený systém vnitropodnikových výkazů a zpráv, které shromažďují informace pro řízení podniku jako celku i dílčích organizačních jednotek.

Jeho důležitou součástí jsou kritéria řízení výkonnosti (KPI = key performance indicators – klíčové ukazatele výkonnosti). Tyto kritéria se používají pro porovnávání skutečného vývoje s plánovanými cíly a úkoly. U relativně samostatných částí podniku se pro hodnocení používají nejčastěji syntetické finanční ukazatele jako např. rentabilita kapitálu, nákladů, či výnosů. U vnitropodnikových středisek jsou využívána analytická kritéria, především řízení nákladů, v kombinaci s naturálními kritérii, která vyjadřují kvalitu a časovou náročnost prováděných výkonů.

Výkazy výsledků činnosti podniku lze rozdělit např. podle skupin a druhů výkonů, podle středisek a podle zákaznických skupin. Cílem je vytvoření systému interních výkazů výkonnosti ve všech základních úrovních řízení, které jsou důležité pro dosažení strategických cílů.

K reportingu také neodmyslitelně patří tzv. poznámky, neboli komentáře a zdůvodnění. Jsou důležitým předpokladem pro hodnocení dosaženého vývoje a pro přijetí účinných opatření.

Výběr, zpracování, formální úprava a distribuce informací jsou také nedílnou součástí reportingu. Je to způsobeno tím, že uživatelů reportingu je velké množství, a každý z nich může mít své specifické požadavky. To klade značné nároky na obsahovou i formální stránku reportingu.

Při zveřejňování informací z reportingu je důležité dodržet, že řídicí pracovník by měl mít přístup pouze k těm informacím, které svou činností ovlivňuje a ke komplexnímu systému informací má mít přístup pouze vrcholový management. [3]

### 3. Nákladový controlling

#### 3.1. Controlling z užšího hlediska

Pojetí controllingu z širšího hlediska bylo rozebráno v 2. kapitole. Tato kapitola je věnována nákladovému controllingu, kterému odpovídá chápání controllingu z užšího hlediska:

Hermann, P., Lazar, J.: *„Nákladový controlling je samostatná větev ekonomického řízení vycházející z údajů účetnictví a založená na kalkulaci neúplných nákladů, přičemž optimalizuje jak z celopodnikového hlediska, tak podle výrobků, segmentů trhu a míst odpovědnosti příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Na této bázi provádí také kalkulaci cen, čímž se stává mj. praktickým nástrojem marketingu.“*

Uvedené užší pojetí controllingu je obvykle úplnou změnou informačního systému v podniku. Dostupné informační technologie dnes umožňují zacházet do podrobností jednak při sledování, ale také při vykazování informací. Přílišná podrobnost však může vést k nepřehlednosti nebo až k nezvládnutelnosti systému. Zásadním problémem je tedy vybrat ty právě potřebné informace a určit v jakých hodnotách se mají pohybovat. Řídící pracovníci proto vybírají několik hlavních ukazatelů, o kterých si myslí, že jsou pro podnik podstatné a řídí tak podnik pomocí tří nebo více základních a několika doplňujících ukazatelů. Z uvedené definice však vyplývá, že lze podnik řídit i pomocí pouze jednoho ukazatele, a tím je marže neboli příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku (dále jen PÚH)<sup>8</sup>.

Teorie o marži pocházející z anglosaských zemí se opírají o kapacitní členění nákladů. To spočívá v rozdělení nákladů na variabilní a fixní. Většina podniků má zavedené členění nákladů podle druhů a podle účelu a zavedení třetího tedy kapacitního členění je pro ně již docela náročné a vznikají určité problémy.

- Kapacitní třídění nákladů je známo v teorii, ale v legislativě zakotveno není;
- Neexistují jen čistě fixní nebo variabilní náklady, ale existuje řada kombinovaných nákladů;
- Náklady v pojetí podniků v České republice nejsou to samé jako „costs“ v anglosaských teoriích o marži.

---

<sup>8</sup> PÚH je součtem jednotkových příspěvkových zisků jednotlivých výrobků vynásobených objemem výroby resp. prodeje. Jednotkový PÚH se rovná rozdílu prodejní ceny výrobku a výkonových nákladů.

- Kapacitní členění neúměrně zatěžuje ekonomickou administrativu a je nutno jej vést mimoúčetně.

### Obecná charakteristika variabilních a fixních nákladů

Kapacitní členění nákladů spočívá v rozřídění nákladů na variabilní a fixní.

- **Variabilní náklady**

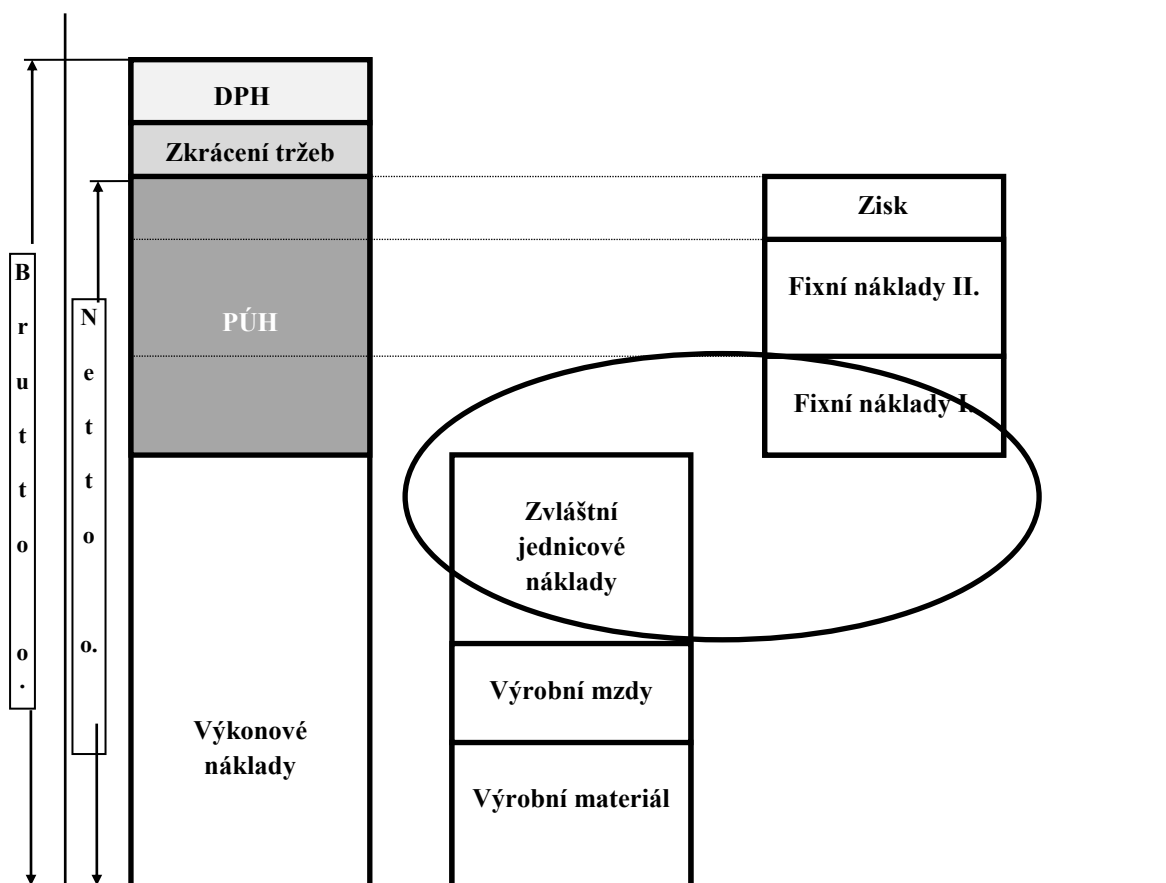
Jsou to náklady, které jsou závislé na objemu produkce a jsou přímo přiřaditelné na jednotku produkce a to na základě normových kalkulací.

- **Fixní náklady**

To jsou náklady, které jsou nezávislé na objemu produkce. Nemění se tedy se změnami produkovaného množství. Nelze je přímo přiřadit na jednotku produkce.

### 3.2. Odvození matematického modelu nákladového controllingu

Při odvození se vychází ze schématu nákladového controllingu:

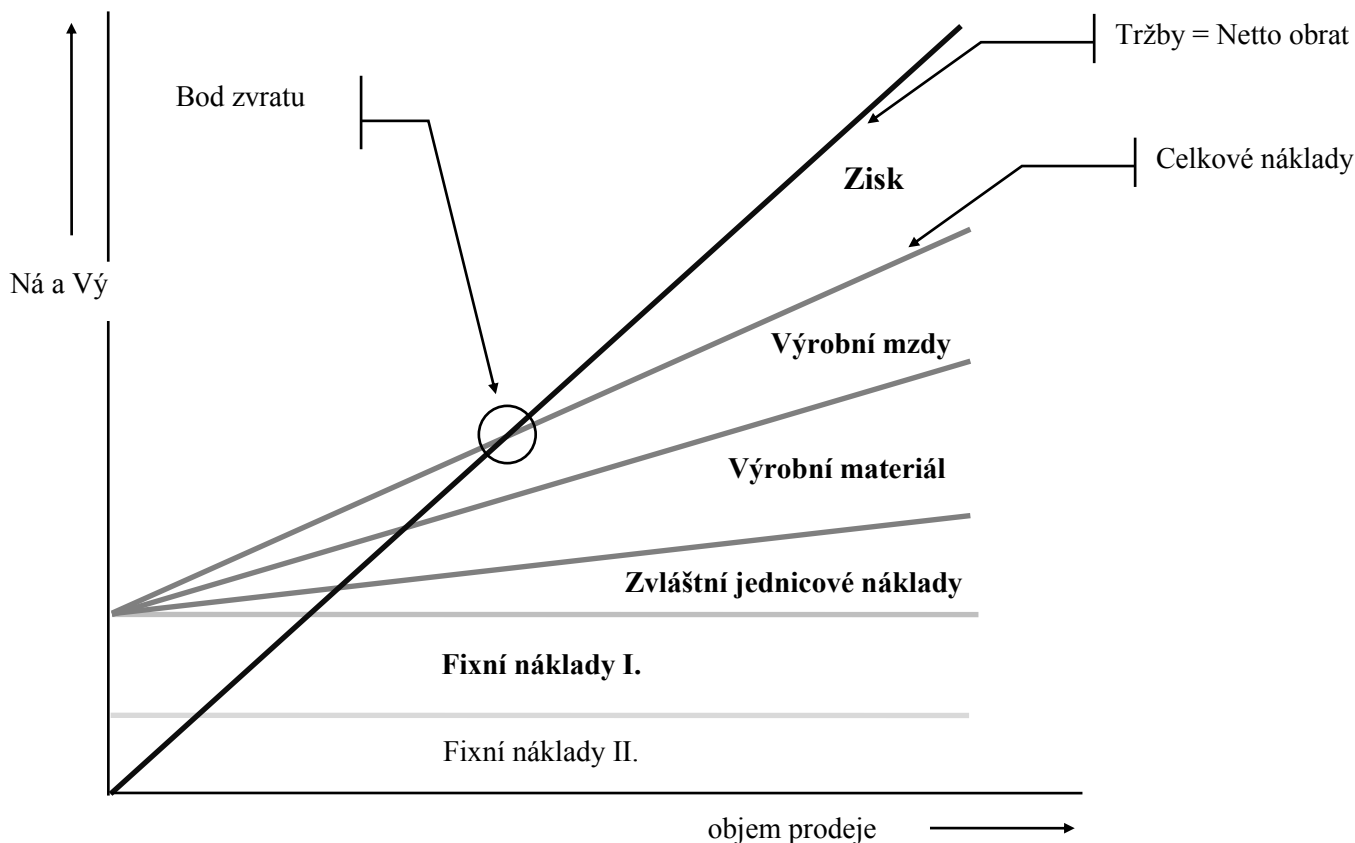


Obrázek 3.1 Schéma nákladového controllingu <sup>9</sup>

<sup>9</sup> Interní materiály společnosti VÍTKOVICE POWER ENGINEERING a. s.: *Controlling v ekonomickém řízení firmy pro finanční manažery*. 2009. str. 18.

- **Výkonové náklady** jsou sumou výrobního materiálu, výrobních mezd a zvláštních jednicových nákladů. Jsou závislé na objemu produkce. Jedná se o součet výkonových nákladů jednotlivých výrobků, které jsou vynásobeny objemem jejich výroby.
- **Variabilní náklady** zahrnují výrobní mzdy a výrobní materiál. Jsou součtem variabilních a zvláštních jednicových nákladů.
- **Výrobní materiál** je kalkulovaný materiál vstupující do výrobku, a v němž také zůstane obsažen. Dělí se na materiál, nakupované položky a polotovary vlastní výroby.
- **Výrobní mzdy** jsou tarifní úkolové mzdy, které vstupují přímo do výrobku.
- **Zvláštní jednicové náklady** tvoří specifickou skupinu nákladů, které jsou přímo přiřaditelné na kalkulační jednici. Vyskytují se buď v samostatné formě, nebo v kombinaci s fixními náklady I. To je ve schématu znázorněno elipsou. Tyto náklady jsou výkonům přiřazeny pomocí základů, ke kterým jsou vztaženy.
- **Fixní náklady I.** lze přiřadit z hlediska jejich místa i příčiny vzniku. Existují v čistě fixní formě nebo v kombinaci se zvláštními jednicovými náklady.
- **Fixní náklady II.** nelze přiřadit podle místa ani příčiny vzniku. Jsou tedy zahrnovány do fixních nákladů na úrovni střediska za celý pracovní úsek. Vznikají už na základě toho, že podnik existuje.
- **Zkrácení tržeb** je významnou položkou, jestliže podnik využívá v obchodní politice slevy, skonta či množstevní rabaty.
- **Netto obrat** se počítá jako celkové tržby mínus celkové zkrácení tržeb (viz rovnice 3.1).

$$\text{Netto obrat} = \sum_i p_i \times q_i - \sum \text{Zkrácení tržeb} \quad (3.1)$$



Obrázek 3.3 Bod zvratu

Přičemž  $p_i$  je prodejní cena bez DPH i-tého výrobku a  $q_i$  je objem prodeje i-tého výrobku.

- **Výpočet tvorby zisku** je možné odvodit z grafu bodu zvratu.

Pro výpočet tvorby zisku lze tedy použít následující rovnici:

$$\text{Zisk} = \text{Netto obrat} - \text{Fixní náklady II} - \text{Fixní náklady I} - \text{Výkonové náklady} \quad (3.2)$$

Bod zvratu je situace, kdy tržby pokryjí veškeré náklady a nevzniká ani zisk, ani ztráta. Zisk je tedy nulový a z rovnice 0 lze potom odvodit výpočet PÚH následovně:

$$0 = \text{Netto obrat} - \text{Fixní náklady II} - \text{Fixní náklady I} - \text{Výkonové náklady} \quad (3.3)$$

$$\text{Fixní náklady II} + \text{Fixní náklady I} = \text{Netto obrat} - \text{Výkonové náklady} \quad (3.4)$$

$$\text{PÚH} = \text{Netto obrat} - \text{Výkonové náklady} \quad (3.5)$$

Z rovnic vyplývá, že vytvořený PÚH pokrývá veškeré fixní náklady a zisk je roven nule. Dále lze z obrázku 3.2 a uvedených vzorců vyvodit, že aby bylo možné určit, zda je výrobek vyrobitelný a prodejní a přispívá ke krytí fixních nákladů, musí být v pořádku jednak oblast fixních nákladů I i II, ale hlavně oblast výkonových nákladů.

### 3.3. Principy nákladového controllingu

Nákladový controlling se opírá o pět základních principů. Jsou to:

- princip odpovědnostních okruhů,
- princip místa a příčiny vzniku nákladů,
- typy nákladových středisek,
- typy nákladových účtů,
- teorie odsouhlasovacího můstku.

#### **Princip odpovědnostních okruhů**

Je vhodné si zvolit určitou „jednotku“, která bude považována za první rovinu výkaznictví, a bude vykazována na úrovni údajů z finančního účetnictví. v oblasti první roviny výkaznictví se poté hovoří o odpovědnostním okruhu. Tento okruh (či jednotka) může být personální, výrobku a segmentu trhu. Pro podnik s hromadnou výrobou je obvyklé stanovení personálního odpovědnostního okruhu. Ten se poté dělí ještě na dvě oblasti:

- technologickou – odpovědný pracovník určí, za jakých podmínek bude výroba a s ní související čerpání nákladů probíhat;
- realizační – vedoucí nákladového střediska je odpovědný za dodržování technologické kázně a správné čerpání příslušných nákladů.

Na základě daných podmínek se ve formě výkazu zisku a ztráty sestaví nákladový plán pro příslušné středisko a měsíc. Vyhodnocení se pak provádí na základě porovnání plánu a dosažené skutečnosti. Pokud se vyskytnou odchylky, musí odpovědní pracovníci hledat příčiny jejich vzniku a také nástroje k jejich odstranění. To už ale patří do oblasti řízení podniku pomocí nákladového controllingu.

#### **Princip místa a příčiny vzniku nákladů**

Pro účely nákladového controllingu je nutné pečlivé přiřazení všech nákladů na místo, kde jsou opravdu čerpány a také je potřeba znát přesně příčinu jejich vzniku. Dále je třeba zvlášť se věnovat teorii místa vzniku nákladů pro jednotlivé účetní operace (např. údržba, doprava) a také teorii příčiny vzniku nákladů pro jednotlivé účetní operace.

Použití principu místa vzniku nákladů je jednoduchou oblastí co do podchycení, nikoliv ale pro určení. Často musí celý tým pracovníků určit smysluplné rozdělení pro místa čerpání určitého nákladu resp. nákladové položky. Naproti tomu aplikace principu příčiny vzniku nákladů je velmi náročná, zejména na podkladovou a dokumentační část. Samotné

vyhodnocení dosažené skutečnosti je už poté poměrně jednoduché, poněvadž je soustředěno pouze na vyhodnocení odchylek.

### **Typy středisek**

Jednotlivá střediska lze rozdělit následovně:

- **Středisko 0 – Hlavní výroba**

To jsou všechna střediska, kterými procházejí výkony během výrobního procesu. Pouze v těchto střediscích se sledují mimo veškerých ostatních nákladů také variabilní a zvláštní jednicové náklady. v cenových kalkulacích jsou fixní náklady I účtovány v těchto střediscích rozpočteny pouze na výrobky, které těmito středisky prošly při výrobním procesu.

- **Středisko 1 – Správa**

Tato střediska jsou charakteristická administrativní činností. Vykonávají také činnosti spojené s ostrahou, řízením podniku atd. Všechny fixní náklady II jsou účtovány na tato střediska.

- **Středisko 2 – Sklady MTZ**

Jde o střediska, která se starají o všechny činnosti spojené se zásobováním podniku. Do jejich kompetencí tedy spadají příjem, uskladnění, úprava a výdej zásob.

- **Středisko 3 – Pomocné a obslužné středisko**

Jsou to střediska zabezpečující obsluhu hlavní výroby (např. opravy a údržba DM, přeprava, výroba energií).

- **Středisko 4 – Technická kontrola**

Tato střediska zajišťují činnosti spojené s řízením jakosti výroby, nebo také vstupní kontrolu či metrologii.

- **Středisko 5 – Odbyt**

V odbytových střediscích se realizuje prodej výrobku a s ním spojené činnosti (balení, vyskladňování, naložení, předprava). Zachycují se v nich mimo nákladů také tržby z prodeje a zkrácení tržeb.

- **Středisko 6 – Odsouhlasovací můstek**

Tato střediska žádným způsobem neovlivňují výrobu podniku, cenové kalkulace, čerpání fixních nákladů ani tvorbu PÚH. Jde například o závodní jídelny a kuchyně, rekreační střediska či mateřské školky. Jsou zde srovnávány vždy dosažené tržby s náklady a výsledky jsou vykazovány v controllingových výkazech v jediném řádku – odsouhlasovací můstek – a slouží k sesouhlasení výsledovky s controllingovým výkazem.



## Typy nákladových účtů

K nákladovým a výnosovým účtům třídy 5 a 6 se přiřazuje atribut sloužící pro další členění a práci s tímto účtem hlavně při sestavování plánů, vyhodnocování skutečností a sestavování cenových kalkulací.

- **1 – Fixní náklady I.** – evidují se zde čisté fixní náklady I bez variabilní složky;
- **2 – Fixní náklady II.** – zde se sledují fixní náklady II (např. spotřební daně, nákladové úroky);
- **3 – Variabilní** – sleduje se na nich spotřeba jednicového materiálu a jednicových mezd;
- **4 – Kombinovaný** – tyto účty evidují fixní náklady I s variabilní složkou;
- **5 – Odsouhlasovací můstek** – sledují se náklady a výnosy, které neovlivňují výrobu;
- **6 – Aktivace** – jedná se o účty skupiny 62;
- **7 – Změny stavu NV a HV** – to jsou účty skupiny 61 s charakterem podobným časovému rozlišení, zajišťují věcnou a časovou shodu nákladů a výnosů a eliminují náklady vynaložené na nerealizovanou produkci;
- **8 – Tržby za výkony** – jsou to účty skupiny 60, které sledují výnosy z prodeje vlastních výrobků, zboží a služeb;
- **9 – Zkrácení tržeb** – zde se jedná o účty třídy 5 a 6, na kterých se evidují množstevní slevy a různé druhy skont, které snižují tržby z prodeje výkonů.

Příklad účtového rozvrhu s příslušnou analytikou a přiřazeným typem účtu je v příloze 1.

## Odsouhlasovací můstek

Základním požadavkem na systém plánování a řízení je, aby systém umožňoval sestavovat přesné několika úrovně cenové kalkulace, vyhodnocovat ekonomickou a hospodářskou činnost a bezpečně řídit hlavní činnost při eliminaci rušivých vlivů. Mezi rušivé vlivy se řadí činnosti a aktivity, které mají dopad do oblasti nákladů i výnosů, nijak nesouvisí s hlavní podnikovou činností a mohou vážně ovlivnit cenové kalkulace, nebo zkreslit tvorbu PÚH a způsobit tak opožděné nebo dokonce žádné přijetí kroků k odstranění odchylek v tvorbě PÚH. Proto jsou tyto činnosti sledovány na samostatném účtu, na němž se účtují jak náklady, tak výnosy. Saldo tohoto účtu se pak musí připočítat ke controllingovému výkazu, aby bylo možno jej „sesouhlasit“ s výkazem zisku a ztráty z finančního účetnictví. Odtud vznikl pojem odsouhlasovací můstek.

K zavádění středisek typu odsouhlasovací můstek dochází proto, že například u střediska závodní jídelna se sledují tržby za stravenky, ale také náklady, které jsou společné i jiným střediskům (např. spotřeba materiálu, spotřeba energie). Zavedení analytického účtu pro každé takové středisko by mohlo způsobit těžkou orientaci v účtovém rozvrhu a to by mohlo vést k závažným chybám v účtování.

Nutnost zavádění kromě středisek také účtů typu odsouhlasovací můstek plyne ze skutečnosti, že např. ve střediscích typu centrála dochází k prodeji dlouhodobého majetku, a účtuje se zde jednak o nákladech, ale také o výnosu z prodeje. Tento náklad nesmí ovlivnit cenové kalkulace a čerpání fixních nákladů a zároveň výnos nesmí být sledován jako PÚH.

### **3.4. Plánování a dodržování principů nákladového controllingu**

Obečného schématu systému plánování v podniku (viz **příloha 2**) ukazuje, jak je v podniku provázáno plánování s nákladovým controllinem a finančním controllinem.

Téměř každá položka zahrnutá v plánu musí být podložena konkrétním účelem čerpání. Jsou tedy sestavovány dílčí plány a v neposlední řadě se uplatňuje princip příčiny a místa vznik nákladů, princip odpovědnostních okruhů – první rovina výkaznictví – a tzv. druhá rovina výkaznictví. Výsledné plány jsou pak sestaveny z jednotlivých plánů pro každý měsíc a středisko. Výsledný plán střediska je tedy součtem dílčích plánů tohoto střediska za příslušné měsíce.

Z plánů musí být zřetelné, co je považováno za odpovědnostní okruh, a co bude přeneseno do druhé roviny výkaznictví. Zde se jedná o dodržení principu odpovědnostních okruhů, který byl rozebrán v kapitole 3.3.

Pro příklad je možno uvést základní dílčí plány:

- Plán zařízení (zahrnuje oblast DHM a DNH),
- Plán výrobků (definuje parametry výrobků),
- Personální plán,
- Plán zásobování,
- Plán výroby,
- Plán odbytu (prodeje),
- Zvláštní plány (většinou kombinované plány s dopadem do rozvahy i nákladů).

#### **Druhá rovina výkaznictví**

Druhá rovina výkaznictví má dvě oblasti:

- plánovanou – na bázi tzv. obrátových sestav, kdy pracovníci, odpovědní za prodej výkonů, na základě zadaných plánovaných prodejů jednotlivých výkonů v příslušných segmentech trhu a daných cenových a platebních podmínkách zpracují obrátové sestavy. Tyto sestavy ukazují, jakého obrátu, na kterém segmentu a u kterého výrobku se má dosáhnout;
- analytickou – v ní se zkoumá skutečnost s plánem a vývoj na určitých segmentech trhu u jednotlivých výkonů.

Při vyhodnocování plánu a skutečnosti se srovnává čerpání fixních nákladů a tvorba PÚH. Pokud jsou fixní náklady čerpány podle plánu, ale skutečná tvorba PÚH zaostává, pak musí odpovědní pracovníci na základě obrátových sestav pečlivě analyzovat, k jakým událostem došlo u kterého výrobku a na kterém segmentu trhu. Poté musí následovat návrh řešení, kterým se vykompenzuje nízká tvorba PÚH.

### 3.5. Cenové kalkulace a čtyři úrovně cen

Nákladový controlling je mimo řízení podniku a podpory strategického rozhodování také velmi silným nástrojem v oblasti cenových kalkulací. Na jeho základě lze cenovou kalkulaci výrobku prezentovat ve čtyřech úrovních a podle nich se rozhodnout pro stanovení či akceptování prodejní ceny. Cenová kalkulace je však pouze orientační, protože o prodejnosti a tedy i ceně výrobku rozhoduje trh.

<b>VÝROBEK</b>
Jednicový materiál
Nakupované položky
Polotovary vlastní výroby
Jednicové mzdy
Zvláštní jednicové náklady
<b>Výkonové náklady</b>
Fixní náklady I
<b>Výkonové náklady + Fixní náklady I</b>
Fixní náklady II
<b>Výkonové náklady + Fixní náklady I a II</b>
Zisk
<b>Žádoucí prodejní cena</b>
Žádoucí PÚH

Tabulka 3.1 Cenová kalkulace – kalkulační vzorec

## Čtyři úrovně cen

- **Cenová úroveň 1 = Výkonové náklady**

Pod tuto úroveň by nikdy neměla klesnout prodejní cena. Je to z toho důvodu, že by výrobek netvořil žádný PÚH, ale tvořil by rovnou ztrátu

- **Cenová úroveň 2 = Výkonové + Fixní náklady I**

Prodejní cena na této úrovni jednak uhradí výkonové náklady a také přispívá na krytí fixních nákladů. Pokud by se výrobek prodával v ceně na této úrovni, byly by pokryty veškeré fixní náklady I.

- **Cenová úroveň 3 = Výkonové + Fixní náklady I a II**

Tato cena pokrývá všechny variabilní i fixní náklady. Kdyby podnik prodával výrobek za tuto cenu, jeho výsledek hospodaření by byl nulový.

- **Cenová úroveň 4 = Žádoucí prodejní cena**

V této ceně je již zahrnut i zisk, kterého chce podnik dosáhnout. Výrobek prodávaný za tuto cenu tedy uhradí nejen všechny náklady, ale také přinese požadovaný zisk podniku.

## 3.6. Analýza a tvorba PÚH

Oblast analýzy PÚH umožňuje prezentovat vývoj tvorby PÚH za dané období a to na úrovni plánu i skutečnosti. K tvorbě PÚH lze přidat také vývoj fixních nákladů a sledovat tedy vývoj jejich čerpání a také vývoj v jejich pokrývání a dosahování kladného hospodářského výsledku. Naproti tomu oblast zabývající se tvorbou PÚH za výrobek ve zvolených segmentech trhu prezentuje to, jaký PÚH daný výrobek vytváří. Díky tomuto lze zjistit, že u výrobku dosud považovaného za prodělečný a neperspektivní a s prodejní cenou, která není na požadované úrovni, je tvorba PÚH velmi významná a proto nelze v žádném případě uvažovat o zastavení jeho produkce.

### 3.6.1. Analýza PÚH a fixních nákladů – plán a vyhodnocení

V této analýze se využívá sestav vytvořených z plánovaných údajů a stejně strukturovaných sestav shromažďujících skutečné hodnoty.

Plánovaný vývoj fixních nákladů se zjišťuje ze sestav s plánovanými hodnotami a to tak, že se sečtou fixní náklady I a II a část kombinovaných účtů. Při výpočtu PÚH se pak sníží brutto tržby o poskytnutá skonta (zkrácení tržeb), od tohoto se poté postupně odečítají variabilní náklady a nakonec se ještě odečtou zvláštní jednicové náklady.

Při zjišťování skutečnosti jsou postupy složitější. Pro vyčíslení fixních nákladů se musí sečíst všechny účty typu fixní náklady I a II. v oblasti fixní části kombinovaných účtů

se využívá předpoklad, že již při určování fixní složky kombinovaných účtů se vycházelo z přesných podmínek jejich čerpání (např. fixní složka energie), proto je fixní část v pořádku a odchylky se tak nalézají v oblasti závislé na objemu produkce – tedy v oblasti zvláštních jednicových nákladů. K zjištěným fixním nákladům se proto přičítá fixní část kombinovaných účtů z plánu. Pro zjištění tvorby PÚH se od hodnot z účtů typu tržby z prodeje výkonů odečtou skonta a množstevní slevy. Tím se vyčíslí netto obrat a od něj se dále odpočítávají variabilní a zvláštní jednicové náklady. Tyto zvláštní jednicové náklady lze vypočítat tak, že se od hodnot na kombinovaných účtech odečte plánovaná fixní část.

### **3.6.2. Analýza tvorby PÚH za výrobek a segment trhu**

U této analýzy se vytvářejí sestavy za konkrétní segment trhu, na němž se určitý výrobek prodává nebo za všechny trhy. Tyto sestavy jsou velmi významné pro řízení podniku a cenová jednání.

Při strategických rozhodnutích se zpravidla pracuje se sestavou, která prezentuje tvorbu PÚH za výrobek na celém trhu. Jedná se například o rozhodnutí o zastavení výroby či expanzi na nové trhy. Pro cenová jednání se pak využívá sestava prezentující tvorbu PÚH za daný segment trhu.

Sestava se vytváří následovně. Nejprve se vyjádří pro každý měsíc a segment trhu u konkrétního výrobku netto obrat. Výkonové náklady se pak zjišťují pro každý měsíc podle plánu tak, že se sečtou variabilní a zvláštní jednicové náklady výrobku. PÚH se pak vypočítá jako rozdíl netto obratu a výkonových nákladů. Nakonec se PÚH vynásobí objemem prodeje a tak se zjistí celkový PÚH.

Jak již bylo výše zmíněno, pokud podnik stojí před určitým strategickým rozhodnutím, využije sestavu přes všechny segmenty trhu. Z ní lze vyčíst tvorbu PÚH, kterou je možno srovnávat s celkovou tvorbou PÚH a rozhodovat se, zda je daný příspěvek dostatečný, co lze udělat, aby se tvorba zvýšila, jakou politiku přijmout, aby se posílila pozice podniku na trzích nebo při expanzi na nové trhy.

Pro cenová jednání je důležitá sestava za příslušný segment trhu. Na základě předběžných kontraktů se sestaví roční plán prodeje v příslušných objemech a cenách. v případě, že v průběhu roku dojde k nepříznivému vývoji v daném segmentu a u konkrétního výrobku, zpracuje se průzkum tohoto trhu, jenž odpoví na otázky, co se na tomto trhu děje a co je potřeba udělat k tomu, aby se případný negativní dopad eliminoval. Další situace může nastat v případě, že obchodní partner, s nímž byl předběžný kontrakt uzavřen, projednává v průběhu roku nutnost změny prodejní ceny (např. z důvodu

zvýšeného tlaku ze strany konkurence). Pak je daná sestava nejdůležitější pomůckou pro jednání s cílem dosáhnout vytvoření plánovaného celkového PÚH.

### **3.1. Řízení podniku na základě tvorby PÚH a čerpání fixních nákladů**

Při řízení podniku zajímá vedoucí pracovníky čerpání fixních nákladů a tvorba PÚH. Každý měsíc se vyhodnocuje jejich vývoj a na základě něj se zahajuje odchylkové řízení.

Jestliže dochází k vyššímu čerpání fixních nákladů, je bezpochyby problém v odpovědnostním okruhu. v takovémto případě se využijí controllingové výkazy, aby se odhalila příčina jejich nadměrného čerpání. Po zjištění příčiny je třeba odchylku kvalifikovat, tedy určit, zda jde o čistou odchylku (čerpání navíc), nebo o fázový posun (čerpání dříve, než k němu mělo dojít). Na základě kvalifikace odchylky se přijímají opatření vedoucí k její eliminaci.

Pokud je však problém ve tvorbě PÚH, může jít jak o problém v oblasti odpovědnostního okruhu, tak v oblasti druhé roviny výkaznictví (to bývá častěji). Problém v odpovědnostním okruhu se pak řeší stejně jako u vyššího čerpání fixních nákladů. Využijí se controllingové výkazy, z nichž lze vyčíst, co bylo naplánováno, co bylo čerpáno a co mělo být skutečně čerpáno. Problém v druhé rovině výkaznictví se řeší tak, že se na základě obratových sestav zahájí analýzy jednotlivých výrobků a trhů vedoucí ke zjištění příčin a hledání jejich řešení. Podpůrným nástrojem vedle obratových sestav je pak tvorba PÚH za výrobek a segment trhu, na jehož základě už lze přijímat naprosto konkrétní rozhodnutí při hledání řešení k eliminaci odchylky způsobené nízkou tvorbou PÚH. [5]

## 4. Controlling ve vybrané společnosti

### 4.1. Charakteristika společnosti

Společnost VÍTKOVICE POWER ENGINEERING a. s. je jedním z více než tří desítek podniků, které jsou součástí skupiny VÍTKOVICE MACHINERY GROUP. Jedná se o strojírenský holding, jehož podnikání je založeno na inovacích a přidané hodnotě služeb. VÍTKOVICE MACHINERY GROUP je nejvýznamnější českou strojírenskou skupinou, která má silnou pozici ve vybraných segmentech strojírenské produkce a v oblasti dodávek velkých investičních celků (dále VIC). Z významných zakázek posledních let stojí za zmínku střešní konstrukce pražské O2 arény, stavba hangáru u letiště Mošnov či rekonstrukce historické ocelové konstrukce železničního nádraží ve Frankfurtu nad Mohanem. v nedávné době byl také podepsán kontrakt na rozsáhlý energetický projekt - výstavbu uhelné elektrárny „Yunus Emre“ v Turecku, jehož realizaci má na starosti společně s partnerskými firmami právě dceřiná společnost VÍTKOVICE POWER ENGINEERING.

Mezi cíle skupiny patří řízení specializovaných engineeringových oborů, globální vedoucí postavení v oblasti špičkových strojírenských technologií a rozvoj aktivit kvalifikovanými pracovníky v souladu se zájmy akcionářů a s ohledem na ochranu životního prostředí. Strategie skupiny je pak založena na třech základních pilířích:

- GREEN TECHNOLOGY (CNG a bioplyn);
- VÝROBA A ENGINEERING;
- INFORMAČNÍ TECHNOLOGIE.



Obrázek 4.1 Současné logo skupiny VÍTKOVICE

VÍTKOVICE POWER ENGINEERING (dále VPE) nemá sama o sobě dlouhou historii. Jedná se o nástupnickou společnost, která vznikla k 1. 6. 2008 fúzí společností VÍTKOVICE HARD a. s., VÍTKOVICE Export a. s., VÍTKOVICE POWER ENGINEERING a. s. (do 1. 12. 2007 vystupující pod názvem VÍTKOVICE ENVI a. s.) a odštěpené části VÍTKOVICE HEAVY MACHINERY a. s. (zahrnující bývalé Ocelové konstrukce a Energetické strojírenství).

VPE je progresivní, dynamická a moderní společnost, jenž se v současné době účastní na realizaci náročných projektů po celém světě. VPE se z obchodního hlediska dělí na organizační jednotky Product Business Unit (PBU), které realizují obchodní případy a dodávky výkonů ve vymezených oborech. Společnost zaměstnává okolo 1 650 pracovníků, z nichž 2/3 tvoří pracovníci ve výrobních provozech, asi 360 je pracovníků technických a obchodních útvarů a realizátorů velkých investičních projektů, ostatní pracují v administrativních pozicích.

**Předmětem činnosti společnosti VPE je:**

- navrhování, výroba a montáž ocelových konstrukcí, mostů a svařovaných dílů,
- navrhování, výroba, montáž a servis zařízení pro energetiku, jadernou energetiku, ekologii, petrochemii a metalurgii, potrubí, dílů turbín, tlakových nádob a membránových stěn,
- navrhování, výroba, montáž nádrží, zásobníků smaltovaných a s jinou povrchovou úpravou, žárové zinkování, žárové nástřiky kovové a keramické,
- realizace VIC pro energetiku, ekologii, petrochemii a metalurgii.



**Obrázek 4.2** Elektrárna Tušimice (ETU II) - ČR (vlevo), Parogenerátor pro JE Temelín – ČR (vpravo nahoře), Nádrž na kejdu – Chorvatsko (vpravo dole)



Z právě realizovaných projektů lze uvést komplexní obnovu elektrárny Prunéřov II – KO EPR II (ČR), komplexní obnovu elektrárny Tušimice II – KO ETU II (ČR), dále pak modernizaci vysoké pece č. 3 při generální opravě v Ostravě (ČR), modernizaci koksárenských baterií rovněž v Ostravě a také ještě dodávku a montáž kompletní bioplynové stanice na hovězí kejdu (Ultzama – Španělsko).

Výrobní program společnosti tvoří:

- kompletní dodávky podkritických kotlů včetně jejich montáže, záručního a pozáručního servisu,
- tlakové a netlakové části pro nadkritické kotle,
- komponenty pro jadernou energetiku,
- skladovací komplexy a ekoengineering,
- zařízení pro úpravu surovin,
- koksovny,
- těžké a lehké ocelové konstrukce a haly.

### **Organizační struktura**

Nejvyšším výkonným manažerem podniku je generální ředitel. Dále je ve vrcholovém vedení VPE osm odborných ředitelů, pět ředitelů PBU a pět vedoucích nákladových středisek (viz **příloha 3**). Podrobné organizační schéma společnosti (viz **příloha 4**) je značně rozsáhlé, což je způsobeno tím, že VPE je velkou společností s celou řadou úseků a nákladových středisek. Konkrétně se dle schématu společnost člení na osm úseků:

- 801 Úsek pro realizace VIC,
- 802 Úsek řízení jakosti,
- 803 Personální úsek,
- 804 Technický úsek,
- 805 Finanční úsek,
- 806 Obchodní úsek,
- 807 Úsek nákupu,
- 808 Výrobní úsek.

Controllingové oddělení společnosti VPE se nachází ve finančním úseku pod názvem 805.1 Controlling. Do tohoto úseku jsou dále organizačně začleněny útvary 805.01 Rozvoj informačního systému a 805.2 Financování.

## **4.2. Základní činnosti útvaru controlling**

Odbor controllingu vykonává tyto základní činnosti:

- řídí zpracování pravidel vnitřního ekonomického řízení,
- řídí a koordinuje tvorbu a aktualizaci ročních plánů a rozpočtů,
- vyhodnocuje plnění soustavy operativních plánů a rozpočtů,
- stanovuje závazné ekonomické ukazatele,
- metodicky řídí a koordinuje rozbor hospodářské činnosti,
- řídí a realizuje systém statistického výkaznictví řady Prům,
- provádí měsíční, čtvrtletní a roční vyhodnocení finančního plánu Společnosti na základě podkladů účetní závěrky za daná období,
- koordinuje měsíční, čtvrtletní a roční vyhodnocení finančních plánů na základě podkladů účetní závěrky za daná období,
- plánuje a vyhodnocuje společné náklady (zejména správní, odbytovou a nákupní režii),
- stanovuje metodiku rozvrhu nákladů správní, odbytové a nákupní režie,
- řídí metodiku kalkulací, udržuje a aktualizuje kalkulační vzorce,
- provádí analýzy příčin nákladových odchylek,
- navrhuje opatření k zamezení odchylek a k zajištění souladu mezi vykazovanou a skutečnou spotřebou nákladů na zakázkách,
- spolupracuje na vývojových softwarových aplikacích pro snížení nákladové spotřeby,
- poskytuje data pro zpracování prognóz a plánů tržeb a nákladů, příjmů a výdajů,
- řídí zpracování návrhů tvorby a rozhoduje o zúčtování opravných položek a rezerv,
- organizuje a řídí činnost controllingu pro jednotlivá nákladová střediska a obchodní skupiny,
- spolupracuje při implementaci modulů informačního systému společnosti.

## **4.3. Činnosti controllingového oddělení zásadního charakteru**

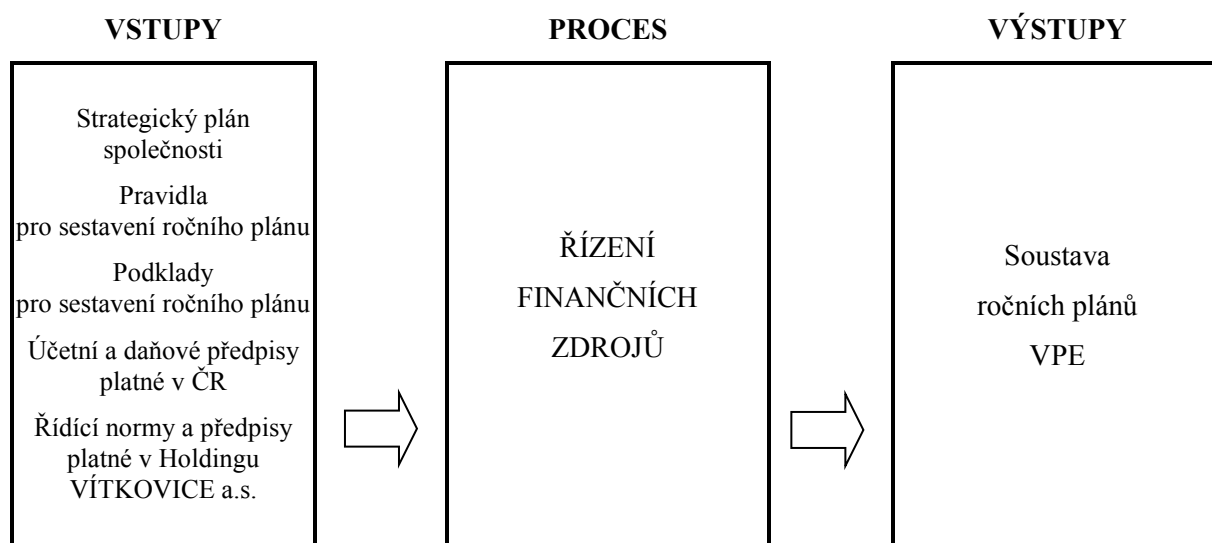
Činnosti zásadního charakteru jsou tyto:

- tvorba a aktualizace ročních plánů společnosti VPE a dílčích organizačních jednotek,
- vyhodnocování soustavy plánů v průběhu roku,
- vyhodnocování zakázek a analýza příčin nákladových odchylek.

#### 4.3.1. Plánování - tvorba a aktualizace ročních plánů

S nákladových controllinem, jemuž je věnována kapitola 3, je úzce spojeno plánování. Plánování je procesem periodicky se opakujících a vzájemně navazujících činností spojených s tvorbou, projednáním, schválením, aktualizací, kontrolou a hodnocením plnění soustavy plánů a jejich dílčích částí jednotlivými účastníky plánovacího procesu. Proces plánování zahrnuje obvykle časový horizont jednoho kalendářního roku.

Plánovací cyklus je pak periodicky se opakující sled navazujících fází v různých funkčních oblastech společnosti VÍTKOVICE a.s. (dále VTK), jejichž výsledkem je schválená soustava ročních plánů pro příslušný kalendářní rok. Plánovací cyklus ročního plánování vždy začíná vydáním Opatření 050 finančního ředitele. Průběh tohoto cyklu ve VTK i dceřiných společnostech, tedy i ve VPE, koordinuje odbor 051 Controlling a financování. Soustava ročních plánů je tvořena souborem dílčích, vzájemně provázaných plánů, které závaznou formou stanovují základní podnikatelské cíle společnosti. Schéma procesu řízení finančních zdrojů společnosti pak vypadá takto<sup>10</sup>:



**Obrázek 4.3** Blokové schéma procesu řízení finančních zdrojů

Návrhy ročních plánů musí být zpracovány ve stanovené struktuře a rozsahu a jsou sestavovány vzestupně, tedy od úrovně nákladových středisek až na úroveň společnosti.

Návrhy ročních plánů předkládá vrcholové vedení VPE ke schválení představenstvu VTK. v případě, že plány nejsou schváleny, procházejí dalším řízením, kdy se vypracovává nová verze návrhu. Dopracování soustavy ročních plánů o zbývajících částí, tj. plánové

<sup>10</sup> Veškeré tabulky a schémata použité ve 4. kapitole, u nichž není napsán zdroj, vycházejí z interních materiálů společnosti VPE.

kalkulace a rozpočty, se provádí po schválení ročního plánu. Podrobný postup zpracování, schvalování a aktualizace ročního hospodářského plánu je znázorněn v **příloze 5**.

Nedílnou součástí plánovacího procesu je operativní controlling, zmiňovaný již v kapitole 2, jehož podstatou je neustále se opakující proces sledování a analyzování skutečného vývoje, identifikace odchylek od plánovaného vývoje a odhalování příčin těchto odchylek. Základním nástrojem kontroly je pak pravidelný reporting v daných intervalech a analýza plnění plánů všech subjektů skupiny a jejich organizačních jednotek. Na základě projednání reportingu pak stanoví vedení VPE nápravná opatření k odstranění negativních odchylek od plánu.

Nyní už konkrétně k plánovacím pracím, které proběhly ke konci roku 2010.

### **Sestavení návrhu ročního plánu společnosti VPE**

Ze všeho nejdříve je tedy vydáno Opatření 050 – finančního ředitele, kterým se zahajuje proces plánování. V tomto dokumentu jsou uvedena pravidla pro sestavení návrhu ročního plánu. Je zde stanoveno základní východisko pro sestavení návrhu plánu. Např. pro rok 2011 tímto východiskem byla aktuální prognóza vývoje ukazatelů roku 2010 a Strategický plán společnosti.

Plán jako celek se sestavuje ve formě výkazů. Tyto výkazy jsou titulní stránka, obchodní plán v Kč, obchodní plán v cizích měnách, přehled ukazatelů, aktiva, pasiva, výsledovka, personální výkaz (ukázkový formulář je v **příloze 6**), doplňující ukazatele, detailní plán investic.

Dále je v Opatření – 050 finančního ředitele mimo jiné stanovena časová osa plánu a harmonogram plánovacích prací. Příklad časové osy plánu pro rok 2011 je takovýto:

- očekávaná skutečnost roku 2010,
- plán na leden, únor a březen 2011 po měsících,
- plán I. čtvrtletí roku 2011,
- plán II., III., IV. čtvrtletí roku 2011,
- plán roku 2011 – plán roku 2012 (pouze obchodního plánu).

Plán na měsíce dalších čtvrtletí je upřesňován vždy měsíc před následujícím čtvrtletím. Časový harmonogram zpracování plánu společnosti VPE pro rok 2011 je v **příloze 7**.

*Plánovací cyklus, jeho fáze a postupy jsou stanoveny ve vnitřní směrnici společnosti a v každoročně vydávaném Opatření – 050 finančního ředitele. Proto není důvod ke vzniku*

nejasností v postupech při vypracovávání ročního plánu. Pracovníci, kteří jsou pověřeni plánováním, jsou kvalifikovaní a zkušení a podle předchozích období jsou schopni sestavit plány, které poměrně přesně odpovídají skutečnosti. Plánovací proces ve společnosti VPE již probíhá několik let podle osvědčených pravidel. Lze tedy říci, že plánovací činnost je v aktuální podobě efektivní a postupy jsou v předpisech stanoveny optimálně.

#### 4.3.2. Reporting - vyhodnocování soustavy plánů v průběhu roku

Bezprostředně po skončení plánovacího procesu přichází na řadu průběžné vyhodnocování soustav vytvořených plánů. To spočívá v neustálém porovnávání nastalé skutečnosti s údaji obsaženými v plánech. Zjištěné výsledky jsou pak předávány vedení prostřednictvím pravidelných reportů. Reporty jsou podklady, z nichž vycházejí vrcholoví představitelé společnosti na poradách, vyvozují z nich důsledky a jednají o následných opatřeních. Tyto porady se konají buď v užším kruhu, kdy jednají pouze odborní ředitelé, nebo v širším kruhu, kdy se účastní i vedoucí NS.

V tabulce 4.1 je ukázkový harmonogram měsíčního reportování. Tento harmonogram zaznamenává, v jakém pořadí budou sestavovány dílčí části a kdo za jejich zpracování zodpovídá, včetně termínu, kdy mají být odevzdány. Až jsou vypracovány jednotlivé reporty, vytvoří se celkový report za společnost.

ID	Dokument	Zodpovídá	Termín	detail členění
1	Personální výkaz, komentář	803	9.11. / úterý	VPE celkem + vnitropodnikové útvary
2	Tržby	806	10.11./středa	v členění dle PBU
3	Obchodní statistika, komentář	806	11.11./čtvrtek	v členění dle PBU a oborů
4	Investice	804	11.11./čtvrtek	VPE celkem
5	Opravy	804	11.11./čtvrtek	VPE celkem
6	Reporting NS, PBU	NS, 805	12.11./ pátek	v členění dle vnitropodnikových útvarů
7	Výsledovka VPE a.s.	805.1	15.11./pondělí	VPE celkem
8	Obchodní výkaz	806,805.2	15.11./pondělí	v členění dle PBU
9	Nejakost	802	15.11./pondělí	v členění dle NS
10	Bilance, doplňkové ukazatele (pohledávky, závazky)	805.2	16.11. / úterý	VPE celkem
11	Reporting a.s., příloha, komentář	805.1	19.11. / pátek	VPE celkem

Tabulka 4.1 Harmonogram měsíčního reportingu (za listopad 2011)

Porovnávání plánovaného vývoje se skutečností se provádí pomocí formulářů (v podobě tabulek v programu MS Excel). v reportech jsou pak obsaženy tyto formuláře včetně zpracovaného komentáře k nejdůležitějším položkám. Měsíční report je souhrn informací, který je poskytován na úroveň holdingu v rámci jednotného reportingového systému skupiny.

## Příklad: KOMENTÁŘ KE ZPRÁVĚ O HOSPODAŘENÍ SPOLEČNOSTI<sup>11</sup>

### Základní ukazatele

Ukazatele	Běžný měsíc - červenec (v tis. Kč)			Postup leden - červenec (v tis. Kč)		
	plán	skutečnost	rozdíl (S-P)	plán	skutečnost	rozdíl (S-P)
Tržby	486 714	690 432	203 718	2 658 349	1 975 437	-682 912
Přidaná hodnota	150 042	90 765	-59 277	560 965	340 981	-219 984
Provozní VH	23 981	16 798	-7 183	198 874	23 980	-174 894
Celkové VH před zdaněním	15 430	2 754	-12 676	143 905	-85 468	-229 373

**Tabulka 4.2 Vybrané základní ukazatele**

*Tabulka základních ukazatelů zahrnuje tržby, přidanou hodnotu, provozní výsledek hospodaření a celkové výsledky hospodaření před zdaněním.*

*Z této tabulky je patrné, že v měsíci červenci byly dosaženy tržby ve výši 690 432 tis. Kč, což je o 203 718 tis. Kč více, než bylo plánováno. K překročení plánu došlo ve středisku 890 – ENGINEERING. v souhrnu za období od začátku roku jsou tržby ve výši 1 975 437 tis. Kč, což znamená, že dochází k neplnění plánu o 682 912 tis. Kč tj. o 25,69 %. Pokles skutečných tržeb oproti plánovaným byl způsoben výpadkem fakturace. Srovnání tržeb dle jednotlivých NS a PBU je v následující tabulce 4.3.*

Nákladová střediska a PBU	Běžný měsíc - červenec (v tis. Kč)			Postup leden - červenec (v tis. Kč)		
	plán	skutečnost	rozdíl (S-P)	plán	skutečnost	rozdíl (S-P)
822 - Mostárna	90 800	4 323	-86 477	549 080	257 904	-291 176
823 - HARD	93 023	3 112	-89 911	429 739	103 656	-326 083
890 - ENGINEERING	87 991	529 874	441 883	398 600	894 622	496 022
832 - Membránové stěny						
<b>PBU 861</b>	<b>271 814</b>	<b>537 309</b>	<b>265 495</b>	<b>1 377 419</b>	<b>1 256 182</b>	<b>-121 237</b>
830 - Energetické strojírenství	85 000	43 200	-41 800	390 100	298 443	-91 657
831 - ENVI	69 900	39 987	-29 913	250 230	190 545	-59 685
<b>PBU 862</b>	<b>154 900</b>	<b>83 187</b>	<b>-71 713</b>	<b>640 330</b>	<b>488 988</b>	<b>-151 342</b>
890 - ENGINEERING	60 000	69 782	9 782	640 600	229 402	-411 198
<b>PBU 863</b>	<b>60 000</b>	<b>69 782</b>	<b>9 782</b>	<b>640 600</b>	<b>229 402</b>	<b>-411 198</b>
správa		154	154		865	865
<b>VPE - CELKEM</b>	<b>486 714</b>	<b>690 432</b>	<b>203 718</b>	<b>2 658 349</b>	<b>1 975 437</b>	<b>-682 912</b>

**Tabulka 4.3 Srovnání tržeb za jednotlivá NS a PBU**

*Přidaná hodnota v sedmém měsíci klesla oproti plánu o 59 277 tis. Kč, přičemž v souhrnu poklesla o 219 984 tis. Kč, tj. o 39,21 %.*

<sup>11</sup> Pro uvedený příklad komentáře byly použity materiály společnosti VPE. Hodnoty v tomto příkladě neodpovídají skutečnosti, jsou upravené pro potřeby bakalářské práce. Všechny hodnoty v originálních komentářích ke zprávám o hospodaření společnosti vycházejí z formulářů vytvořených v programu Microsoft Excel. Tyto formuláře však kvůli jejich rozsáhlosti a počtu nebylo možné vložit jak do práce samotné, tak do příloh. Proto je zde prezentován pouze komentář.

*Osobní náklady v červenci byly oproti plánu nižší o 14,5 %, v období od začátku roku pak byly nižší i 8,9 %. Došlo tedy k úspoře nákladů v celkové výši 31 098 tis. Kč. Neplnění plánu zde bylo způsobeno nižším počtem zaměstnanců, který vyplývá z omezení počtu přijímaných zaměstnanců, což souvisí s nedostatkem zakázek. K úspoře nákladů došlo v červenci dále v důsledku menšího objemu odpracovaných přesčasů a snížení měsíčních a čtvrtletních odměn. Další možnou příčinou jsou dva státní svátky začátkem měsíce.*

*Tržby z prodeje dlouhodobého majetku tvoří za období leden až červenec v součtu 51 290 tis. Kč. Jedná se o tyto operace:*

- prodej správní budovy a pozemků – 41 970 tis. Kč;*
- prodej vysokozdvizných vozíků – 580 tis. Kč;*
- prodej stavební části LMS – 7 954 tis. Kč;*
- prodej aut – 786 tis. Kč.*

*Zůstatková cena tohoto prodaného dlouhodobého majetku byla v součtu 23 654 tis. Kč. Konečný vliv na výsledek hospodaření je kladný (zisk), a to ve výši 27 636 tis. Kč.*

*Tvorba rezerv je dána vnitřním pokynem a jedná se o rezervy na rizika a ztráty související s dlouhodobými smlouvami u engineeringových akcí. Za období od ledna do července došlo celkem třikrát k rozpuštění rezerv v celkové hodnotě 12 491 tis. Kč:*

- v únoru – rozpuštěna rezerva ve výši 143 tis. Kč v NS 823 - HARD na novostavbu společnosti SVC Náchod;*
- v červnu – rozpuštěna rezerva ve výši 9 348 tis. Kč v NS 822 - Mostárna na smluvní pokuty;*
- v červenci – rozpuštěna rezerva ve výši 3 000 tis. Kč v NS 822 - Mostárna na nátěry Jablunkov.*

*V sedmém měsíci byla dále zrušena opravná položka k vysokozdvizným vozíkům, které byly v tomto měsíci prodány.*

*Provozní náklady za období od začátku roku činily v úhrnu 23 000 tis. Kč. Zahrnují zejména:*

- pojištění – 176 tis. Kč;*
- smluvní pokuty a penále – 9 348 tis. Kč (s tím souvisí rezerva, vytvořená v předešlém roce a rozpuštěná v červnu běžného roku);*
- úroky z prodlení – 871 tis. Kč;*
- příspěvky na činnost odborů - 895 tis. Kč;*
- regresivní náklady - 1860 tis. Kč.*

*Finanční výsledek hospodaření byl za období od začátku roku nižší oproti plánovanému vývoji o 39 000 tis. Kč. Tato záporná odchylka byla způsobena zejména vypořádáním derivátových obchodů, které znamenají ztrátu ve výši 52 400 tis. Kč.*

*Výsledek hospodaření za měsíc červenec byl ve skutečnosti o 12 676 tis. Kč, tj. o 82,15 % nižší než plánovaný VH. v souhrnu za prvních sedm měsíců činil skutečný výsledek hospodaření -85 468 tis. Kč, což znamená nejen ztrátu, ale také výraznou odchylku od plánu ve výši -229 373 tis. Kč. Podíly jednotlivých NS na neplnění plánu VH jsou znázorněny v následující tabulce 4.4.*

Nákladová střediska	Běžný měsíc - červenec (v tis. Kč)			Postup leden - červenec (v tis. Kč)		
	plán	skutečnost	rozdíl (S-P)	plán	skutečnost	rozdíl (S-P)
822 - Mostárna	6 785	-1 248	-8 033	30 845	4 206	-26 639
823 - HARD	4 934	-3 298	-8 232	18 708	-24 322	-43 030
830 - Energetické strojírenství	4 328	-2 098	-6 426	32 654	20 887	-11 767
831 - ENVI	276	-302	-578	9 073	-6 504	-15 577
890 - ENGINEERING	16 054	14 209	-1 845	143 209	29 079	-114 130
PBU 861	-143	2 459	2 602	-20 652	-20 896	-244
PBU 862	-1 264	342	1 606	-3 201	-4 543	-1 342
PBU 863	-2 309	-109	2 200	-3 444	-3 560	-116
NS 864 - Realizace	-45	-328	-283	-1 046	2 055	3 101
804.41 konstrukce 822	-123	-231	-108	-234	-124	110
804.42 konstrukce 823	-98	-141	-43	432	-298	-730
804.43 konstrukce 830	-430	-98	332	-132	145	277
804.44 konstrukce 831	-23	-34	-11	10	604	594
804.5 - Projekce	-1 076	-432	644	-608	4 088	4 696
832 LMS	-2 455	-1 012	1 443	-3 093	-1 975	1 118
správa	-8 981	-4 925	4 056	-58 616	-84 310	-25 694
<b>VPE - CELKEM</b>	<b>15 430</b>	<b>2 754</b>	<b>-12 676</b>	<b>143 905</b>	<b>-85 468</b>	<b>-229 373</b>

**Tabulka 4.4 Srovnání výsledků hospodaření za jednotlivá NS**

*Nižší výsledek hospodaření byl způsoben zejména výpadky ve fakturaci, a tím došlo k neplnění ukazatele tržby. Další příčinou odchýlení od plánu byla nedostatečná zakázková naplněnost, výpadky v odvodu OH, odstávka v NS 823 – HARD a v neposlední řadě také již výše zmíněná ztráta vzniklá vypořádáním derivátových obchodů.*

*Dále se komentář zabývá nejvýznamnějšími pohledávkami a závazky po lhůtě splatnosti.*



### Vybrané nejvýznamnější pohledávky za odběrateli po lhůtě splatnosti

Obchodní partner	k 31. 7. (v tis. Kč)						
	po lhůtě	do 30 dní	od 31 do 60 dní	od 61 do 90 dní	od 91 do 180 dní	od 181 do 365 dní	nad 365 dní
EUROVIA Beton GmbH	33 530	32 098				1 432	
ArcelorMittal Ostrava	12 957				12 548	409	
Budimex Dromex S.A.	32 154					32 154	
ŠKODA PRAHA Invest	20 960		-121	5 438	15 643		
AE&E Austria AT/DE	12 006	10 298	398		890	420	
VÍTKOVICE, a.s.	11 209						11 209
ENTREPRISE DE TRAVAU	6 743						6 743
Tvormica opreme i st	8 860					8 540	320
PAN PRAHA GDS s.r.o.	6 741						6 741
VÍTKOVICE REVMONT a.s.	6 362	345	1 908		4 109		
OAo "Alčevskkoks"	6 765		6 765				
Fabryka Kotl RAFAKO	6 719			1 432		5 287	
<b>CELKEM</b>	<b>165 006</b>	<b>42 741</b>	<b>8 950</b>	<b>6 870</b>	<b>33 190</b>	<b>48 242</b>	<b>25 013</b>

**Tabulka 4.5 Nejvýznamnější pohledávky za odběrateli po lhůtě splatnosti**

*V této tabulce jsou uvedeni vybraní odběratelé, za nimiž má společnost VPE k 31. červenci pohledávky po lhůtě splatnosti. Celková hodnota těchto pohledávek činí 165 006 tis. Kč a největší podíl na této částce tvoří pohledávky za společností EUROVIA Beton GmbH. Také jsou zde ještě pohledávky v rámci holdingu. Za mateřskou společností VTK má VPE pohledávky ve výši 11 209 tis. Kč a za společností VÍTKOVICE REVMONT a.s. 6 392 tis. Kč.*

### Vybrané nejvýznamnější závazky vůči dodavatelům po lhůtě splatnosti

Obchodní partner	k 31. 7. (v tis. Kč)						
	po lhůtě	do 30 dní	od 31 do 60 dní	od 61 do 90 dní	od 91 do 180 dní	od 181 do 365 dní	nad 365 dní
VÍTKOVICE REVMONT a.s.	22 339	10 987	4 398	6 954			
KOKSOCHIMMONTAZH-Tag	20 867				-113	20 980	
FERRO OK s.r.o.	6 032		6 032				
Fabryka Kotl RAFAKO	3 098	3 098					
IVITAS, a.s.	4 320	129	4 093	98			
Kingspan a.s.	2 309	2 309					
TEMEX, spol. s r.o.	3 180	3 056				124	
ZK-TERMOCHEM s.r.o.	2 011	2 011					
UTP-Universal Trans.	1 780	1 780					
OSTRAVAPOL BETA s.r.o	876	876					
<b>CELKEM</b>	<b>66 812</b>	<b>24 246</b>	<b>14 523</b>	<b>7 052</b>	<b>-113</b>	<b>21 104</b>	<b>0</b>

**Tabulka 4.6 Nejvýznamnější závazky vůči dodavatelům po lhůtě splatnosti**

*V další tabulce jsou rozepsáni dodavatelé, vůči nimž má VPE nejvýznamnější závazky. Tyto závazky činí v úhrnu 66 812 tis. Kč, přičemž největší závazek má společnost*

VPE vůči spřízněné společnosti VÍTKOVICE REVMONT a.s. Zde by mohlo případně dojít k započtení vzhledem k tomu, že VÍTKOVICE REVMONT a.s. je současně věřitelem i dlužníkem společnosti VPE. Stejně tak je tomu v případě společnosti Fabryka Kotl RAFAKO.

## Investice

V sedmém měsíci došlo k pořízení investic v celkové výši 33 944 tis. Kč. Podrobně jsou jednotlivé investiční akce analyzovány v tabulce 4.8.

NS	Název investice	Částka
800	Linka na výrobu membránových stěn	31 089 765,45
800	Zdvihové zařízení pro linku membránových stěn	2 365 789,33
800	Membránové stěny - stavební práce (dobropis)	-1 048 765,39
800	Dokumentace pro stavební povolení	310 000,00
800	Výstavba příčné haly - projekt	18 870,00
822	Montážní plošina - nůžková	432 000,00
832	Dodávka 57 ks gerist - membránové stěny	675 309,30
832	Pojištění montážních prací - membránové stěny	43 098,40
832	Kabina Testima X-test (záloha)	58 070,00
<b>CELKEM</b>		<b>33 944 137,09</b>

Tabulka 4.7 Investice

Nejvíce se na celkové investované částce podílí NS 800 s linkou na výrobu membránových stěn, konkrétně tvoří 91,59 % celkové hodnoty investic. Mimo vynaložené investice byl v červenci přijat dobropis na stavební práce v NS 800 ve výši 1 049 tis. Kč.

Dále ještě v měsíci červenci došlo na základě rozhodnutí valné hromady společnosti k vypořádání výsledku hospodaření z minulého roku. Tento VH měl formu ztráty ve výši 67 439 tis. Kč. Vypořádání bylo provedeno jednak z rezervního fondu a z nerozděleného zisku minulých období ve výši:

- rezervní fond – 42 648 tis. Kč,
- nerozdělený zisk minulých období – 24 791 tis. Kč.

## Výhled na srpen

Na měsíc srpen se prognózuje tržby ve výši 243 890 tis. Kč a celkový výsledek hospodaření (ztráta) ve výši -10 000 tis. Kč. Záporná hodnota vychází z předpokladu opětovného zpoždění fakturace a také ze ztráty NS z nenaplnění kapacit.

## Týdenní reporting

Pro potřeby společnosti VPE se provádějí mimo měsíční reportování ještě podrobnější rozbor prostřednictvím týdenních reportů, v nichž je vyhodnocován a také předvídán vývoj určitých vybraných ukazatelů. Tyto reporty umožňují reagovat na případné odchylky a přijímat opatření v rámci společnosti již v průběhu měsíce. Příklad jednoho z formulářů týdenního reportingu je v tabulce 4.8.

PBU	pohledávky	stav k 17.7.09 v tis. Kč	stav k 31.7.09 v tis. Kč	stav k 13.8.09 v tis. Kč	stav k 21.8.09 v tis. Kč
<b>863/663</b> <b>NS 890 minus stavby Škoda Praha Invest, Modřanská</b>	<b>celkem</b>	105 804	124 397	147 965	148 769
	z toho po lhůtě spl.	38 703	39 963	41 040	41 040
	z toho do 180 dnů po lhůtě spl.	38 305	39 179	34 404	34 404
<b>861/668</b> <b>NS 822,823,890 jen stavby Škoda Praha Invest, Modřanská</b>	<b>celkem</b>	451 549	797 649	718 791	708 306
	z toho po lhůtě spl.	124 530	146 377	123 445	123 382
	z toho do 180 dnů po lhůtě spl.	71 246	80 077	57 638	63 240
<b>862/666</b> <b>NS 830, 831</b>	<b>celkem</b>	144 440	132 879	131 819	128 213
	z toho po lhůtě spl.	55 374	71 909	67 215	64 212
	z toho do 180 dnů po lhůtě spl.	28 990	45 163	35 174	32 174
<b>správa</b>	<b>celkem</b>	19 798	19 736	16 494	16 483
	z toho po lhůtě spl.	10 823	11 306	15 623	15 927
	z toho do 180 dnů po lhůtě spl.	17	579	4 893	5 197
<b>VPE</b>	<b>celkem</b>	<b>721 591</b>	<b>1 074 661</b>	<b>1 015 068</b>	<b>1 001 771</b>
	<b>z toho po lhůtě spl.</b>	<b>229 429</b>	<b>269 555</b>	<b>247 324</b>	<b>244 561</b>
	<b>z toho do 180 dnů po lhůtě spl.</b>	<b>138 558</b>	<b>164 998</b>	<b>132 110</b>	<b>135 015</b>

% polhůtné pohl. / pohl. celkem	31,8%	25,1%	24,4%	24,4%
---------------------------------	-------	-------	-------	-------

Tabulka 4.8 Týdenní reporting - Přehled pohledávek dle PBU

*V komentářích ke zprávám o hospodaření společnosti jsou využívány přehledné tabulky, ze kterých lze jednoduše vyčíst potřebné údaje. Navíc jsou tato data následně interpretována slovně, což podnikovému vedení usnadňuje a urychluje orientovat se v komentářích a umožňuje jim projednávání dosažených výsledků na poradách.*

*V podniku je neustále co zlepšovat, ale pro potřeby velké společnosti, jakou je VPE, je současný systém reportování dostačující. Bude tedy vhodné pokračovat v zaběhnutém procesu týdenních reportů na úrovni společnosti a měsíčních reportů předávaných na úroveň holdingu.*

### 4.3.3. Vyhodnocování zakázek a analýza příčin nákladových odchylek

Třetí zásadní činností controllingového oddělení ve společnosti VPE je vyhodnocování zakázek a analýza příčin nákladových odchylek. Tato činnost se provádí za každý měsíc v roce a skládá se ze dvou kroků.

Prvním krokem je sestavení tabulky, v níž jsou uvedeny účetně uzavřené zakázky. To jsou zakázky, které jsou již v podstatě kompletně vyfakturovány a dokončeny. Druhým krokem je pak podrobné rozebrání a analyzování některých vybraných zakázek.

## **1. krok – sestavení souhrnné tabulky uzavřených zakázek**

V tabulce se uvádí číslo a název zakázky, souhrn plánovaných nákladů (limit), skutečně vynaložených nákladů, jejich rozdíl a také souhrn plánovaných výnosů (limit), skutečně dosažených výnosů a jejich rozdíl. Dále se pak v této tabulce počítá rentabilita zakázek – plánovaná, skutečná a rozdíl mezi plánovanou a skutečnou. Jde o souhrnné údaje vždy za zakázku jako celek (viz tabulka Tabulka 4.9).

Podle dosažených výsledků je pak rozhodnuto, která zakázka se bude dále podrobně analyzovat. O tom, které ze zakázek to budou, rozhoduje vedoucí odboru controlling. Nejde však jen o individuální rozhodnutí jednoho pracovníka. Toto rozhodnutí se odvíjí od požadavků celé řady dalších vedoucích pracovníků.

Často se podrobně analyzují zakázky, které nedopadly podle očekávání, zejména pak, jsou-li ztrátové. Není to ale pravidlem, je samozřejmě možné analyzovat i úspěšné zakázky. Vše záleží na požadavcích managementu.

Zakázka	Název	Odběratel	Náklady limit	Náklady skutečné	Rozdíl limit - skut.	Výnosy limit	Výnosy skutečné	Rozdíl limit - skut.	Rentabilita plán		Rentabilita skut.	
									Kč	%	Kč	%
1-400-8026-9	ohýbané trubky	K + B armatury, s.r.o.	4 259	4 259	0	4 540	4 540	0	281	6,2%	281	6,2%
1-409-9716-9	ohýbané trubky	Eneza, s.r.o.	4 171	4 171	0	4 542	4 542	0	371	8,2%	371	8,2%
	<b>Celkem 316</b>		<b>8 430</b>	<b>8 430</b>	<b>0</b>	<b>9 082</b>	<b>9 082</b>	<b>0</b>	<b>652</b>	<b>7,2%</b>	<b>652</b>	<b>7,2%</b>
2-580-2043-8	potrubí Rusko	Andritz Oy	1 120 539	975 290	145 249	1 236 706	1 374 482	137 776	116 167	9,4%	399 192	29,0%
1-580-2054-8	3 x dilatace	ČEZ, a.s., Praha	66 420	65 984	436	73 800	73 800	0	7 380	10,0%	7 816	10,6%
	<b>Celkem 483</b>		<b>1 186 959</b>	<b>1 041 274</b>	<b>145 685</b>	<b>1 310 506</b>	<b>1 448 282</b>	<b>137 776</b>	<b>123 547</b>	<b>9,4%</b>	<b>407 008</b>	<b>28,1%</b>
2-517-0171-7	turbinová skříň střední	Siemens AG	5 004 982	5 476 919	-471 937	5 090 900	5 398 762	307 862	85 918	1,7%	-78 157	-1,4%
2-518-9267-6	2 x polokroužky	VA TECH HYDRO GmbH	577 059	608 442	-31 383	635 500	812 489	176 989	58 441	9,2%	204 047	25,1%
2-518-9268-6	2 x polokroužky	VA TECH HYDRO GmbH	577 059	608 442	-31 383	635 500	812 489	176 989	58 441	9,2%	204 047	25,1%
	<b>Celkem 487</b>		<b>6 159 100</b>	<b>6 693 803</b>	<b>-534 703</b>	<b>6 361 900</b>	<b>7 023 740</b>	<b>661 840</b>	<b>202 800</b>	<b>3,2%</b>	<b>329 937</b>	<b>4,7%</b>
2-727-0201-8	konvertorové víko	Ferrostaal	8 576 573	9 939 670	-1 363 097	9 341 700	10 342 408	1 000 708	765 127	8,2%	402 738	3,9%
	<b>Celkem 501</b>		<b>8 576 573</b>	<b>9 939 670</b>	<b>-1 363 097</b>	<b>9 341 700</b>	<b>10 342 408</b>	<b>1 000 708</b>	<b>765 127</b>	<b>8,2%</b>	<b>402 738</b>	<b>3,9%</b>
	<b>Celkem 550</b>		<b>3 967 860</b>	<b>4 191 794</b>	<b>-223 934</b>	<b>5 813 178</b>	<b>6 128 124</b>	<b>314 946</b>	<b>1 845 318</b>	<b>31,7%</b>	<b>1 936 330</b>	<b>31,6%</b>
	<b>Celkem únor</b>		<b>19 898 922</b>	<b>21 874 971</b>	<b>-1 976 049</b>	<b>22 836 366</b>	<b>24 951 636</b>	<b>2 115 270</b>	<b>2 937 444</b>	<b>12,9%</b>	<b>3 076 665</b>	<b>12,3%</b>

Tabulka 4.9 Rentabilita oborů uzavřených zakázek

## 2. krok – podrobná analýza vybraných zakázek

Na základě rozhodnutí vedoucích pracovníků po prvním kroku následuje analýza vybraných zakázek. Ta spočívá v podrobném vyčíslení nákladů zakázky v podstatě dle kalkulačního vzorce. Na tom se podílejí vedoucí všech odborných útvarů, kterých se daná zakázka přímo týká (např. konstrukce, výroba, nákup, atd.). Všechny údaje se zanesou opět do tabulky s případným vysvětlením, proč jsou tyto hodnoty v dané výši. Tuto tabulku dostanou k dispozici pracovníci jednotlivých útvarů. Ti se s výsledky seznámí a mohou se pak k těmto údajům vyjádřit, resp. doplnit komentář. Velmi jednoduchý příklad analyzované zakázky je v tabulce 4.10, která má návaznost na předcházející tabulku 4.9.

Následně se koná řada operativních porad, na kterých se zdůvodňují dosažené hodnoty dané zakázky. Hledají se možné příčiny překročení plánovaných nákladů či někdy jejich úspory. Příčin překročení nebo úspory nákladů může být spousta. K překročení plánu mohlo dojít v důsledku více odpracovaných hodin, protože byly zjištěny nekvalitně provedené sváry. Dalším příkladem jsou vyšší náklady na nátěry, protože byla použita pistole místo ručního nátěru. Úspora nákladů mohla vzniknout např. tím, že zbytky materiálu, který byl použit pro danou zakázku, je možné využít později ještě pro jinou.

Důvodem nedodržení plánovaných nákladů na zakázku může být také změna požadavků zákazníka. Může dojít k tomu, že se zakázka začne uskutečňovat a po určité době zákazník změní své původní požadavky. Často je pak třeba přerušit či úplně zastavit rozdělanou zakázku, nakoupit nový materiál, najmout další pracovníky nebo udělat nové nákresy, aby se mohlo v zakázce pokračovat. To samozřejmě vyvolá nepředvídané náklady.

Stává se také, že se v zakázkách určitého typu objevují často podobné rozdíly v neplnění plánu. Například opakovaně se překračují mzdové náklady či materiálové potřeby. V takovém případě je třeba těmto zakázkám věnovat zvýšenou pozornost, zjistit důvody těchto rozdílů a následně je nutné v budoucích zakázkách tyto rozdíly řešit (resp. jim předcházet).

*Vyhodnocování zakázek je další významnou činností controllingového útvaru. Pro tuto činnost se rovněž využívají přehledné tabulky, z nichž pracovníci mohou zjistit jak se konkrétní zakázka vyvíjela, resp. s jakým výsledkem byla uzavřena. Vzhledem tomu, že je tato činnost časově náročná, analyzují se podrobně pouze vybrané, něčím důležité zakázky. Tato oblast je ve společnosti VPE stejně jako plánování a reporting pečlivě propracovaná a její rozsah je přizpůsoben požadavkům vedoucích pracovníků.*

Položka	limit	stav zakázky k poslednímu dni měsíce	rozdíl
<b>Materiál celkem</b>	<b>2 437 200</b>	<b>2 042 677</b>	<b>394 523</b>
<b>Mzd.nákl.vč.soc.zab.</b>	<b>714 518</b>	<b>571 064</b>	<b>-143 454</b>
OH celkem	3 760	4 386	
z toho: OH cizí firmy		1 557	
jakost	100 000	276 030	
VD	5 550	5 598	
stroj.technologie	47 587	6 001	
agentury		443 989	
<b>Ostatní přímé náklady celkem</b>	<b>153 137</b>	<b>731 618</b>	<b>578 481</b>
Výrobní režie	1 441 000	1 713 695	272 695
Správní a odbytová režie	259 127	417 864	158 737
<b>Celkem náklady</b>	<b>5 004 982</b>	<b>5 476 918</b>	<b>471 936</b>
<b>Celkem fakturace</b>	<b>5 090 900</b>	<b>5 398 762</b>	<b>307 862</b>
<b>Hospodářský výsledek</b>	<b>85 918</b>	<b>-78 156</b>	<b>-164 074</b>

materiál : částka 229 615,- Kč - vliv kurzu Kč/EUR  
nákup za nižší než plánované ceny

viz poznámka

vyšší náklady na nedestruktivní zkoušky - opravy svarů

náklady na pracovníky externích agentur

Výše výrobní režie ovlivněna vyšším počtem odpracovaných hodin  
Správní a odbytová režie limit na 5,09 %, skutečnost 7,74 %

Příznivý kurz. vliv podpis kontraktu 26,95 Kč, při realizaci tržby 28,58 Kč Cena 188 900,- Euro x 1,63 = 307 907,-

Pozn.:

více práce -

781 OH = 419 870,- Kč

87 OH = nekvalitní práce NS 830.10 - špatně opracované dělicí roviny - mladý pracovník

694 OH = nekvalitní práce ÚNS 830.20 - opravy svarů

**Tabulka 4.10 Zakázka 2-517-0171-7 - Siemens: střední skříň**

## 5. Závěr

Controlling je pouze teoretická koncepce, která není upravena v žádném zákoně či jiném legislativním předpise. Je tedy vždy na zvážení podnikového vedení, zda controlling do podniku zahrne či ne. Zároveň má management naprosto volnou ruku v tom, co zařadí do kompetencí a činností controllingu a také, zda zřídí speciální controllingové oddělení, nebo jen vyčlení určité pracovníky, kteří budou controllingové práce vykonávat na stávajících pracovištích.

Praxe však ukazuje, že je vhodné controlling v jakékoliv podobě v podniku zavést. Ve velkých společnostech s mnoha pracovníky a odděleními je rovněž vhodné zavést přímo samostatné controllingové oddělení.

V případě, že se vedení podniku rozhodne controlling do své organizační struktury zařadit, je v první řadě nezbytné zavést jako jednu z částí celkového projektu controlling nákladový controlling. Potom je možné vyčlenit další subsystémy controllingu jako je finanční, investiční a zásobovací controlling.

Mezi nejdůležitější činnosti controllingového oddělení společnosti spadající do nákladového controllingu patří plánování a následné srovnávání plánu se skutečností, zjišťování odchylek mezi nimi a reportování vedoucím pracovníkům podniku. Četnost reportování je opět na zvážení podniku, avšak je vhodné průběžně seznamovat vedení s aktuálním vývojem, tedy provádět reporting co nejčastěji – např. alespoň každý měsíc.

V akciové společnosti VÍTKOVICE POWER ENGINEERING je zřízeno samostatné controllingové oddělení – 805.1 Controlling. Tento odbor vykonává mj. tři zásadní činnosti - již zmiňované plánování a reportování, dále vyhodnocování uzavřených zakázek s analýzou nákladových odchylek.

Plánování společnosti VPE začíná vydáním Opatření 050 – finančního ředitele, které upravuje pravidla pro vypracování návrhu ročního plánu a také časovou osu plánu. Plánovací proces je založen na skládání dílčích plánů do výsledného finančního plánu, jehož konečná verze se předkládá managementu VTK. Na plánování pak přímo navazuje reportování.

Zjištěné rozdíly mezi plánem a skutečností se interpretují v komentářích, které společně se všemi údaji ve formulářích tvoří reporty. Ty se předkládají vedoucím pracovníkům, kteří zavádějí příslušná opatření s cílem odchylky odstranit, případně jim v budoucnu předcházet. Měsíční reporty se předávají za společnost VPE vedení holdingu.



Pro vnitřní potřeby společnosti VPE se sestavují dílčí reporty v týdenních intervalech, aby se mohlo pružněji reagovat na případné odchylky. Praktická část bakalářské práce uvádí příklad měsíčního reportingu, tedy vyhodnocení plánu a skutečnosti a v komentáři vysvětlené jednotlivé položky. Na konci reportu se ještě vždy provádí prognózování vývoje v následujícím měsíci.

Poslední stěžejní činností controllingu společnosti VPE je vyhodnocování uzavřených zakázek a analýza příčin nákladových odchylek. Jde o měsíční vyhodnocování účetně uzavřených zakázek, u nichž je velká pravděpodobnost, že se již na současném stavu nákladů a výnosů nic nezmění, ale není to vždy jisté. Například se může objevit zvýšené riziko reklamace apod. Tato činnost je důležitá proto, že jsou jejím prostřednictvím vedoucí představitelé společnosti i pracovníci jednotlivých středisek informováni o úspěšnosti či neúspěšnosti plnění plánu u jednotlivých zakázek. Další význam vyhodnocování a analýzy zakázek spočívá v možnosti zjistit a v budoucnu přecházet příčinám neplnění plánu.

Z poznatků získaných jednak během praxe v rámci studia, kterou jsem absolvovala v controllingovém oddělení společnosti VPE, a také z konzultací k této bakalářské práci, se domnívám, že controllingové oddělení je v takto velkém podniku opravdu nezbytné. Zároveň je nutné zajistit pro činnosti tohoto oddělení dostatek zkušených a kvalifikovaných pracovníků, protože je to práce časově náročná a vyžaduje výbornou znalost problematiky, pečlivost, soustředěnost.

## Seznam použité literatury

- [1] ESCHENBACH, R. *Controlling*. Přel. P. Fialová; E. Chmátalová. 1. vyd. Praha: Aspi, 2004. 816 s. ISBN 80-7357-035-1.
- [2] FIBÍROVÁ, J. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. 116 s. ISBN 80-247-0482-X.
- [3] FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L. *Reporting*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-2759-2.
- [4] HERMANN, P.; LAZAR, J. *Nákladový controlling*. 1. vyd. Ostrava: Repronis, 1999. 102 s. ISBN 80-86122-34-4.
- [5] Interní materiály společnosti VÍTKOVICE POWER ENGINEERING a. s.: *Controlling v ekonomickém řízení firmy pro finanční manažery*. 2009
- [6] KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [7] MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. 182 s. ISBN 978-80-7380-049-9.
- [8] VOLLMUTH, H. J. *Controlling: Nový nástroj řízení*. Přel. J. Vysušíl. 2. vyd. Praha: Profess Consulting, 2002. 136 s. ISBN 80-85235-54-4.
- [9] VOLLMUTH, H. J. *Nástroje controllingu od A do Z*. Přel. L. Sladká; J. Vysušíl. 2. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 360 s. ISBN 80-7259-032-4.
- [10] VYSUŠIL, J. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: Sladění plánu a skutečnosti pro potřeby controllingu*. 1. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 120 s. ISBN 80-7259-012-X.

## Seznam použitých zkratek

ABC	activity based casting = kalkulace nákladů podle aktivit
ABC	způsob zásobování
BO	běžné opravy
CF	cash flow = výkaz o peněžních tocích
CNG	compressed natural gas = stlačený zemní plyn
CVH	celkový výsledek hospodaření
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
ENVI	název výrobního NS (odvozeno od enviroment)
EPRU	elektrárna Prunéřov
ETU	elektrárna Tušimice
GO	generální opravy
HIM	hmotný investiční majetek
HV	hotové výrobky
JE	jaderná elektrárna
KO	kompletní obnova
KPI	key performance indicators = klíčové ukazatele výkonnosti
LMS	linka membránových stěn
MTZ	materiálově technické zásobování
ND	náhradní díly
NS	nákladové středisko
NV	nedokončená výroba
OH	odpracované hodiny
PBU	Product business unit = obchodní jednotky
Prům	zkratka Českého statistického úřadu pro výkazy z průmyslu
PÚH	příspěvek na úhradu
SO	střední opravy
S-P	skutečnost - plán
TC	target casting = kalkulace cílových nákladů
VH	výsledek hospodaření
VIC	velké investiční celky
VD	výrobní dokumentace
VPE	VÍTKOVICE POWER ENGINEERING a.s.
VRD	VÍTKOVICE REALITY DEVELOPMENTS s.r.o.
VTK	VÍTKOVICE, a.s.

## **Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce**

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на ве́домі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu vy-užití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. května 2011

Alena Kubátová

jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Rakovecká 160, Vratimov – Horní Datyně, 739 32

## **Seznam příloh**

Příloha 1 – Vzorový účtový rozvrh

Příloha 2 – Obecné schéma systému plánování

Příloha 3 – Organizační struktura VPE (ředitelé)

Příloha 4 – Organizační struktura VPE

Příloha 5 – Postup zpracování, schvalování a aktualizace ročního hospodářského plánu ve VPE

Příloha 6 – Formulář personálního výkazu z r. 2009

Příloha 7 – Harmonogram plánu na rok 2011